

جامعـة الجزائـر

كليـة العلـوم الاقتصاديـة و علـوم التسييـر

قسـم العلـوم الاقتصاديـة

الموضـوع:

أهميـة نظام المحاسبـة التحليليـة كـأداة في مراقبـة التسييـر

حالة المؤسسة -نفطال-

مذكرة تخرج ضمن متطلبات نيل شهادة الماجستير

فرع: التحليل الاقتصادي

من إعداد الطالبة:

مرابطي نوال

تحت إشراف الأستاذ:

بوتين محمد

أعضاء اللجنة:

الأستاذة شبايكي مليكة................ رئيسا

الأستاذ بوتين محمد.................. مقررا

الأستاذ بن بلقاسم صفيان..............عضوا

الأستاذ زغدارأحمد ....عضوا

السنـة الجامعيـة:

2006 -2005

الإهـداء

أهدي هذا العمل المتواضع عصارة جهدي إلى :

والدي الكريمين أطال الله في عمرهما و متعهما بالصحة و العافية و اللذين كانا بعد الله عز وجل سببا في إمدادي بالقوة و العزيمة المعنوية و المادية و بدعواتهما الخالصة لأكمل هذا المشوار الدراسي و أصل إلى ما أنا فيه الآن و لله الحمد و المنة.

إلى كل أشقائي كل باسمه.

إلى كل زميلاتي المخلصات.

و إلى كل من رفع من معنوياتي في ساعة الضيق و العسرة بالكلمة الطيبة و شجعني إلى المضي قدما بكل صدق.

التشكـرات

بداية و قبل كل شيئ أتوجه بشكري الخالق رب السماوات و الأرض و رب كل شيء و مليكه و ولي الدنيا و الآخرة على توفيقه لي لإنجاز هذا العمل المتواضع راجية أن يتقبله خالصا لوجهه الكريم و أن يفتح لي به طريقا إلى الجنة.

كما اوجه تشكراتي الصادقة إلى أستاذي المحترم الدكتور محمد بوتين على إشرافه و ملاحظاته القيمة أثناء إعدادي المذكرة شكلا و مضمونا.

كما أشكر كل من ساعدني في مؤسسة – نفطال – للحصول على بعض الوثائق للقيام بالدراسة التطبيقية.

و إلى كل الزميلات و الزملاء الذين شجعوني و لو بالكلمة الطيبة.

η_ƽlʒyʃl η_ǎʊ

الفهرس

1- قائمـة الأشـكال:

2- قائمة الجداول:

طرح الإشكالية:

إن المكانة الاقتصادية لأي دولة، تتعزز بمجموع مؤسساتها داخل الاقتصاد الوطني و مرهونة بمدى كفاءتها و مساهمتها في التنمية الاقتصادية، و في خلق قيمة مضافة على الصعيد الاقتصادي و كذا بمدى قدرتها على المنافسة و فرض وجودها في محيط يتسم بعدم الاستقرار و التغير المستمر، و بالخصوص في عصرنا الحالي الذي يشهد أوضاعا عالمية جديدة فرضتها القوى المهيمنة على الاقتصاد العالمي من خلال " اقتصاد العولمة " هذه الأخيرة التي باتت أمرا حتميا لا مفر منه خاصة على الدول النامية.

كل هذه المستجدات، تفرض عليها القيام بإصلاحات عديدة على مستوى نشاطها الاقتصادي، و تبني أساليب متطورة و حديثة تتماشى مع المقاييس المعمول بها على المستوى الدولي في ظل اقتصاد السوق. هذه الإصلاحات يجب أن تطبق بالدرجة الأولى على المؤسسة، باعتبارها عصب النشاط الاقتصادي من جهة و طرفا فاعلا في العملية الإنتاجية و تحقيق المردودية من جهة ثانية، هذه المردودية لن تتحقق إلا إذا اعتمدت المؤسسة الاقتصادية العمل بمعايير الجودة العالمية في الإنتاج، و انتهاج أساليب تسيير فعالة ترفع من مستوى أدائها و تؤهلها للمنافسة الداخلية و الخارجية.

و عليه، فان نجاح المؤسسة مرتبط بضرورة توفرها على نظام معلومات شامل و متكامل، ذلك انه يعد عنصرا هاما في التسيير الجيد، تعتمد عليه للحصول على معلومات سريعة و ملائمة، لتحليلها، معالجتها و صياغتها و استغلالها من خلال تصحيح الانحرافات التي قد تحدث خلال دورة استغلالها و أثناء نشاطها، ومن تم اختيار الحلول المناسبة التي تتماشى و طبيعة المشكل المطروح.

و بناء على ذلك يعد نظام المحاسبة جزء هاما من نظام المعلومات التي يحتاج إليها المسير للتحكم في تسيير المؤسسة و مراقبتها و اكتشاف الأخطاء المسجلة و تصحيحها، باعتبار أن المحاسبة تهتم بدراسة الجانب الاقتصادي للمؤسسة من الناحية المالية.

و تختلف أشكال المحاسبة وفق المجال الذي تطبق فيه، بحيث يمكن التفرقة بين مجموعة من المحاسبات و منها: المحاسبة العمومية، المحاسبة الوطنية، المحاسبة العامة، محاسبة الشركات و المحاسبة التحليلية.

و في هذا الإطار يعد أسلوب المحاسبة التحليلية من الأساليب الحديثة و الأدوات الهامة لمراقبة التسيير التي تساعد المسير على اتخاذ القرار المناسب، إذ تقوم بتحليل نتائجها العامة بصفة دقيقة و تفصيلية تسمح بمعرفة النتائج الحقيقية و ذلك من خلال حساب التكاليف المختلفة، و من تم التعرف على النتائج المحققة على مستوى كل منتوج و كل قسم أو مركز مسؤولية، هذا ما جعلها تكتسب مكانة كبيرة و أوسع في الدول المتقدمة حتى أنها أصبحت تعرف بمحاسبة التسيير.

هذه المكانة هي نتيجة للمهام الحساسة التي تقوم بها، فبالإضافة إلى حساب التكاليف لها دور تحليلي و تقديري كونها تعتمد على عدة معايير هي أساس مراقبة التسيير، كقياس التكاليف المعيارية و كذا قياس المردودية التي تعتبر من أهداف المحاسبة التحليلية في إطار مراقبة التسيير.

و لكن على الرغم من أهميتها كأداة فعالة في التسيير، إلا أنها تكاد تكون غير موجودة في مؤسساتنا، و هذا راجع لعدة أسباب نذكر منها:

- عدم وعي مسئولي المؤسسات بالمعنى الحقيقي لها و بأهميتها في اكتشاف نقاط الضعف و القوة في أداء المؤسسة و نشاطها.
- عدم رغبة بعض المسؤولين في اعتمادها، على الرغم من وعيهم بأهميتها و ذلك لاعتبارات شخصية، كونها محاسبة مسؤولية تساعد في اكتشاف الثغرات و الفرو قات من الناحية المالية و تقدم الدليل عن و جهة كل دينار في المؤسسة.
- و دون تجاهل كلفتها الباهضة و صعوبة إقامتها كنظام و تطبيقها داخل المؤسسة.

إن غياب استعمال تقنيات المحاسبة التحليلية، كان من أهم أسباب المشاكل التي تعاني منها مؤسساتنا لذا وجب على مسيريها إعادة النظر في أساليب تسييرهم جديا و التفكير في إقامة هذا النظام الاستراتيجي، خاصة بعدما دق ناقوس الخطر على المؤسسات الجزائرية و دخلت رهانات الحفاظ على بقائها في ظل العولمة والمنافسة الشديدة و كذا بوادر انضمام الجزائر للمنظمة العالمية للتجارة مستقبلا.

و انطلاقا مما سبق ذكره، يمكن صياغة الإشكالية الرئيسية فيما يلي:

ما أهمية المحاسبة التحليلية كنظام وكأداة في مراقبة تسيير المؤسسة و بالتالي في تقويم أدائها؟

و بناء على هذه الإشكالية يمكن طرح الأسئلة الفرعية التالية:

* ماهي الأسباب التي أدت إلى ظهور المحاسبة التحليلية كمحاسبة متخصصة ؟

* ماهو دور كل من المحاسبة العامة و المحاسبة التحليلية في المؤسسة ؟

* ماهي مكانة نظام المحاسبة التحليلية في مراقبة التسيير ؟

* ماهي الطرق المعترف بها لحساب التكاليف و التي تمثل هدف المحاسبة التحليلية و ماهي أهمية كل واحدة منها في مراقبة تسيير المؤسسة ؟

* إلى أين وصلت المؤسسة الجزائرية في اعتماد هذا النظام كأداة تسيير حديثة لمراقبة تسييرها و تصحيح أدائها ؟

فرضيـات الدراسـة:

و من اجل دراسة إشكالية الموضوع انطلقنا من بعض الفرضيات و المتمثلة في:

* ظهور المحاسبة التحليلية كان وليد الحاجة لمعرفة التكاليف و الذي لم يكن الهدف من المحاسبة العامة.

* اعتماد نظام المحاسبة التحليلية ليس هدفا في حد ذاته و لكنه أساس لاكتشاف الأخطاء و تحديد المسؤوليات.

* مراقبة التسيير قائمة على مجموعة من الركائز حيث تمثل المحاسبة التحليلية أهمها باعتبارها قاعدة تزويد المسير بالمعلومات الضرورية لتحليل النتائج و اتخاذ القرارات.

* إن التحديات المعاصرة تفرض على المؤسسة الجزائرية وجود نظام محاسبة تحليلية يسمح بمعرفة تكاليف المنتجات و العمل على إكسابها ميزة أكثر تنافسية سعرا و جودة.

أهميـة الموضـوع:

تكمن أهمية الموضوع فيما يلي:

* توضيح دور نظام المحاسبة عامة و التحليلية خاصة و علاقتها بالمعلومات المالية التي تتحصل عليها من المحاسبة العامة من اجل مساعدة المسير لمتابعة مسار المؤسسة و العمل على أن يكون مطابقا للأهداف المسطرة.

* التعرف على مراقبة التسيير كنظام فعال و ضروري لتسيير المؤسسة و تحقيق إستراتيجيتها المسطرة.

* إبراز ضرورة و حتمية وجود تبني هذا النوع من المحاسبة رغم عدم إلزاميتها من الناحية القانونية و ذلك لأثرها الكبير في اكتشاف الثغرات و النقائص التي قد تتم بقصد أو بدون قصد سواء على مستوى مراكز المسؤولية أو مراكز الإنتاج.

المنهج المستخدم:

و بهدف الإلمام بكل جوانب الموضوع اعتمدت في دراسة إشكالية البحث على المنهج الوصفي التحليلي من اجل إيضاح و محاولة الإجابة بقدر الإمكان على الإشكال الرئيسي و التساؤلات الفرعية.
كما اعتمدت من جهة ثانية على منهج دراسة الحالة لمحاولة إسقاط الجانب النظري على أرضية الواقع من خلال التطرق إلى كل ما يخص نظام المحاسبة التحليلية في المؤسسة المستقبلة شكلا و مضمونا.

اختيار الموضوع:

إن اختيارنا لهذا الموضوع كان لجملة من الأسباب تمثلت فيما يلي:

- اهتمام شخصي للبحث في هذا الموضوع لما له من الأهمية البالغة.
- انعدام الاهتمام بهذه الأداة التسييرية في المؤسسات الجزائرية رغم أنها تمثل نظام معلومات جد هام لصالحها.
- التأكيد على أن مراقبة التسيير في المؤسسة لا يمكن أن تتم بدون المعلومات الدقيقة التي تقدمها المحاسبة التحليلية.
- الأوضاع الاقتصادية العالمية الجديدة التي دخلت المؤسسة الجزائرية في نطاقها و التي تحتم عليها إعادة النظر في أساليب تسييرها و تبني الأساليب التي تساعدها لتكون اكثر تنافسية في الأسواق الخارجية.

خطة الدراسة:

بما أن مساهمتنا ستكون بمحاولة التعريف بهذه التقنية كأداة من أدوات مراقبة التسيير و إبراز أهميتها و ضرورة وجودها في المؤسسة الاقتصادية كنظام للمعلومات يساعد المسير على التشخيص و قياس الأداء في إطار مراقبة التسيير ارتأينا أن نعالج الموضوع من خلال خطة تتضمن ثلاثة فصول نظرية و دراسة حالة.
حيث تناولنا في الفصل الأول المفاهيم الأساسية للمحاسبة عموما و التحليلية على وجه التحديد و ذلك من خلال أربعة مباحث تتمثل في تطور الفكر المحاسبي إبراز المفاهيم الأساسية للمحاسبة العامة

الانتقال من المحاسبة العامة إلى المحاسبة التحليلية ثم تطرقنا إلى إعطاء المفاهيم الخاصة بالتكلفة و سعر التكلفة و كل ما تعلق بهما.

في الفصل الثاني الذي كان تحت عنوان مراقبة التسيير في المؤسسة و نظام المحاسبة التحليلية تطرقنا إلى ماهية التسيير و المراقبة في البداية ثم حاولنا من خلال المبحث الثاني الإلمام بكل ما يتعلق بمراقبة التسيير ليتبع بالمبحث الثالث و الرابع اللذين تضمنا على التوالي التعرف على نظام المعلومات باعتباره المادة الأولية لمراقبة التسيير و أسس إنجاز نظام محاسبة تحليلية.

في الفصل الثالث تعرضنا إلى دور و أهمية المحاسبة التحليلية في مراقبة التسيير من خلال التكلم على الرقابة و دور التكاليف في هذه المهمة في تقييم الأداء ثم التعرف على الطرق الموجودة و المعترف بها لحساب التكاليف و إبراز أهمية كل واحدة منها في مراقبة التسيير و المبحث الأخير خصصناه لتوضيح أهمية التحليل الاستراتيجي للتكاليف.

في الفصل الرابع و الأخير تعرضنا إلى دراسة حالة المؤسسة الوطنية لتسويق و توزيع المواد البترولية "نفطال" و تجربتها في إقامة نظام المحاسبة التحليلية من خلال التعرض لتقديم المؤسسة ثم التعرف على نظام المحاسبة التحليلية فتحليل أدواته لننتهي في الأخير بأخذ جزء من المؤسسة ممثلة بفرع غاز البترول المميع بهدف تحليل نشاطه.

أما الخاتمة العامة فقد عرضنا من خلالها أهم النتائج و التوصيات المتوصل إليها من الدراسة و هذا بعد اختبار صحة الفرضيات.

صعوبـات البحـث:

من أهم الصعوبات التي واجهتنا أثناء القيام بهذا البحث نلخصها فيما يلي:

* صعوبة الترجمة للعديد من المصطلحات الأجنبية المتخصصة في مجال موضوع الدراسة نظرا لندرة القواميس المتخصصة في هذا الميدان باللغتين و الذي هو نتيجة لعدم وجود مرجع موحد لترجمة المصطلحات الأجنبية بين مجموع الدول العربية.

* عدم وجود الدعم و المساعدة و التوجيه من طرف المؤسسة أثناء قيامي بالتربص التطبيقي لغياب تشجيع البحث العلمي من جهة و ربط معونة الطالب و لو بالقليل بالمحسوبية و البيروقراطية من جهة أخرى و هذا دون أن ننسى أهم مشكل و هو سرية معلومات المؤسسة و استحالة منحها لأشخاص من خارجها هذا ما أدى بنا إلى اجتهاد شخصي شاق.

الدراسـات السابقـة:

فيما يتعلق بالدراسات السابقة، فقد لاحظنا بعد قيامنا بالبحث ، وجود مجموعة من الدراسات التي اهتمت بموضوع المحاسبة التحليلية و لكن من زوايا أخرى ليست لها علاقة بمراقبة التسيير، و هذا ما جعل الدراسات في موضوع بحثنا قليلة جدا و محدودة.

هذه الدراسات هي رسائل ماجستير و دكتوراه تناولت المواضيع التالية:

- أحمد طوايبية : المحاسبة التحليلية كأداة للتخطيط و مراقبة الإنتاج، 2002-2003
- دادن عبد الغني: الاتجاه للمنافسة، 2001-2002
- بلغيت مداني: فعالية نظام المحاسبة التحليلية في التسيير و اتخاذ القرار، 1998
- عقون سعاد: محاولة تصميم نظام مراقبة التسيير بالمؤسسة الاقتصادية، 2001-2002
- صيام وليد زكريا: دور البيانات المحاسبية في اتخاذ القرارات الطويلة الأجل، 1997-1998

ğƿầl ǨdžǞJl

مقدمة :

لقد كان ظهور المحاسبة نتيجة الضرورة الملحة التي اقتضتها المعاملات في ميدان التجارة و المال، و للتغيرات و المستجدات المرتبطة بالأنظمة الاجتماعية، الاقتصادية، و التجارية.
إن تطور المجتمعات البشرية أدى إلى تزايد حاجاتها، التي اتسمت بالتزايد المستمر، و إلى اتساع دائرة المبادلات من السلع و الخدمات المختلفة، و كذا إلى زيادة حجم المعاملات بين الأشخاص (سواء كانوا طبيعيين أو معنويين) و التي أصبحت فيما بعد تتم و تقيم بوحدة النقود بعدما كانت تتم على أساس المقايضة.

اتساع المبادلات التجارية، و المعاملات النقدية ساهمت في ظهور المحاسبة كعلم منظم، و كوسيلة تضمن تنظيم و تسجيل أغلب المعاملات المالية والاقتصادية ، التي تؤثر على الفرد أو المؤسسة، بطريقة منظمة تسهل لكل الأطراف من معرفة حقوقهم و الحفاظ عليها، و ما عليهم من التزامات لتأديتها لأصحابها.

كل هذا فتح المجال أمام العديد من المفكرين الذين ساهموا في وضع أسس و قواعد علم المحاسبة، هذه الأخيرة التي اصبح لها الدور الكبير في حل العديد من المشاكل و التعقيدات المالية و التجارية التي خلقتها مختلف التغيرات الاقتصادية التي شهدتها و مازالت تشهدها المجتمعات.

إن الأهمية التي أعطيت للدراسات في ميدان علوم الاقتصاد و الاجتماع، أعطى دفعا جديدا للمحاسبة (التي لم تترك بمعزل عنها) ودورا قياديا في توجيه النشاط الاقتصادي، و ذلك تلبية لأشكال و حاجات التقدم الاقتصادي و الاجتماعي، حيث كانت متطلبات الحياة هي المحرك الأساسي في تطوير المجال المحاسبي حتى يتلاءم والمحيط المتغير.

و عليه فهي اليوم تعتبر من أهم أنظمة المعلومات الحساسة على مستوى المؤسسة، بحيث لا يمكن للمؤسسة أن تستغني عنها باعتبارها عنصرا مهما من العناصر التي تضمن التسيير الجيد داخلها.

وعليه فإن تطور المحاسبة أدى إلى ظهور أنواع عديدة من المحاسبات تبعا للضرورة المقتضاة، و طبيعة النشاط الممارس، فنجد مثلا أن المحاسبة العامة ظهرت لتكون المرآة العاكسة للوضعية

الحقيقية لمركز المؤسسة من الناحية المالية بصورة عامة و إجمالية، أي أنها تمثل نظام معلومات موجه لتلبية مصالح الأطراف الخارجية، في حين أن ظهور الثورة الصناعية أوجب ظهور المحاسبة الصناعية، و التي عرفت بمحاسبة التكاليف، حتى تتمكن المؤسسة القيام بدراسة تفصيلية لتكاليف منتجاتها و دراسة ربحيتها و معدلات مردوديتها و اتخاذ قرارات سليمة على ضوئها.

وهذا يعني أنها نظام معلومات موجه بصفة رئيسية لخدمة المصالح الداخلية للمؤسسة و الإدارة، و ذلك اعتمادا على مخرجات المحاسبة العامة و نظم أخرى. إن دراسة مختلف التطورات التي شهدتها المحاسبة تسمح لنا بتوضيح مدى ارتباط وتأثر هذا العلم بالمحيط الاجتماعي و الاقتصادي السائد في فترة ما، و كذا نسبية المعرفة التي تتغير و تتطور بتغير المجتمع.

و لهذا سنحاول تخصيص هذا الفصل للتعرف على الكيفية التي نشأ و تطور وفقها الفكر المحاسبي، و الذي أدى بدوره إلى ظهور المحاسبة العامة، ثم التحليلية و تحديد المفاهيم الأساسية لكل منهما.
لذلك سيتضمن هذا الفصل أربعة مباحث أساسية كما يلي :

- المبحث الأول: تطور الفكر المحاسبي
- المبحث الثاني: مفاهيم أساسية حول المحاسبة العامة
- المبحث الثالث : من المحاسبة العامة إلى المحاسبة التحليلية
- المبحث الرابع: مفاهيم أساسية حول التكلفة و سعر التكلفة

المبحث الأول: تطور الفكر المحاسبي:

سنحاول من خلال هذا المبحث أن نستعرض أهم المعالم التاريخية لظهور المحاسبة و تطورها من الناحية المهنية و الأكاديمية بالإضافة إلى عرض مختلف تصنيفاتها.

1.1- ظهور و نشأة المحاسبة:

من المؤكد أن ظهور المحاسبة لم يكن وليد الصدفة و إنما اقترن بمجموعة من الأسباب و الأوضاع الاجتماعية و الاقتصادية التي تميزت بعدم الاستقرار, والتي أوجبت ظهورها.
و الحقيقة أن أصول المحاسبة تعود إلى الأزمنة البعيدة و العصور الغابرة, حيث عثر بعض المؤرخين على آثار تثبت بعض المعاملات المحاسبية و التي تعود إلى حوالي 2700 ق.م و هو تاريخ أقدم الألواح التي عثر عليها و التي تخص المعاملات بين الأفراد[1].

إن أول ظهور للمحاسبة بشكلها المنظم, كان مع اختراع الأرقام و اختيار النقود كوحدة لقياس قيمة السلع و الخدمات.
يقر "Elan Hendere Ksen" أن أول مسك للدفاتر يرجع إلى العهود الرومانية و الإغريقية القديمة[2].

كما أثبتت الدراسات المحاسبية أن أولى المحاولات لتسجيل العمليات المالية ترجع إلى عهد الآشوريين الذين حرص ملوكهم على تسجيل كل ما كانوا يدفعونه لجنودهم من رواتب و التي تمثلت في الماشية أو الحبوب أو الأحجار الكريمة و ذلك منذ حوالي عام 3500 ق.م[3].

---

[1] gerard Melyon,Rémondios Noguéra,comptabilité générale,ed ESKA ,1999 ,P30.

[2] عبد الحي مرعي، سمير الصبان، دراسات في تطور الفكر المحاسبي، بعض مشاكل المحاسبية المعاصرة، الدار الجامعية، بيروت1990، ص130.

[3] صيام وليد زكريا ، دور البيانات المحاسبية في اتخاذ القرارات طويلة الأجل، أطروحة مقدمة لنيل شهادة الدكتوراه الدولة في العلوم الاقتصادية، 97-98، ص5.

في حين احتفظ قدماء المصريين "الفراعنة" بسجلات تبين كميات المحاصيل التي ترد إلى مخازن الدولة و كذا الكميات التي تصرف منها و ذلك بهدف حصر المحاصيل ووضع نظام عادل لتوزيعها على الشعب[1].

كل هذا الترابط الذي وجد في الأنظمة المحاسبية للقدماء، مهدت لمحاسبة على أساس القيد الواحد، و ذلك مع بداية العصر الوسيط حيث شهد استعمال النظام المحاسبية من اجل حصر موجودات المزارع التي كانت ملكا للإقطاعيين في انجلترا، و كذا لتسجيل النفقات و الإيرادات، إلا أن تلك النظم لم تعرف التوازن الرياضي، و لم تشترط عندئذ تسجيل العملية في الجانب "المدين" و "الدائن"[2].

كل هذا يؤكد أن المحاسبة وجدت كعلم قديم في مفهومه، و قد صاحب في تطورها مختلف التطورات في الظروف الاقتصادية و الاجتماعية في العصور المختلفة.

و قد امتزجت المحاسبة في منشأها بالحساب الرياضي بداية، ليقترن فيما بعد بفن مسك الدفاتر لذلك كان من الضروري تحديد هذا المفهوم بصفة دقيقة من اجل تثبيت مختلف العلاقات المادية بين الأفراد، هذا ما فتح لها المجال لتكون علما له أسسه و قواعده و تنظيماته، و ذلك حين ابتكر الفقيه الإيطالي " Luca Pacioli" مبدأ القيد المزدوج كأساس لمسك الدفاتر، حيث نشر كتابه في الرياضيات عام 1494 تحت عنوان[3]: "

، " Traité arithmétique, de géométrie, des proportions et de la proportionnalité

حيث يوضح الملحق في جزء من أجزائه المعنون " Traité des comptes et écritures "

، للتجار الفنيسيين (Venesiens) كيفية مسك أهم الدفاتر المحاسبية و المتمثلة في:

المذكرة (le mémorial)، و الدفتر الكبير (Le grand livre)، كما يوضح المبدأ الأساسي للمحاسبة على أساس القيد المزدوج.

---

[1] محمد احمد خليل، ومحمود شوقي عطا الله، مقدمة في علم المحاسبة، دار النهضة العربية، بيروت، 1972، ص5.

[2] De Roover, La comptabilité a travers les ages, bibliothèque royale ALBERT1[er], Bruxelle ,1970, PIX .

[3] Luca pacioli, traité des comptes et des écritures, paris, 95, PXVIII.

منذ ظهور كتابة "la summa"، فقد عرف نجاحا باهرا حيث طبع الكتاب عام 1494، و أعيد نشره عام 1504 و 1523.

كما أن المحاسبة لم تكن بمنأى عن الثورة الصناعية في تطورها، إذ أنها تمثل نقطة تحول هامة في تاريخ التطور الاقتصادي، لهذا كان لها الأثر الكبير على تطور الفكر المحاسبي[1]، حيث كانت مهدا للمشاريع الضخمة التي استلزمت موارد مالية هائلة فاقت قدرات التمويل لدى الأشخاص في شركات التضامن، و شركات التوصية البسيطة، فظهرت الحاجة إلى ممولين جدد، هذا ما أدى إلى ظهور شركات المساهمة، وتم انفصال الإدارة عن الملكية، كما تم انتخاب هيئات إدارية مستقلة تتولى إعداد القوائم المالية، حتى يتمكن أصحاب المشروع من الوقوف على الوضعية المالية لمؤسساتهم.

و لتعذر هؤلاء عن القيام المباشر و الاطلاع على الأحداث المالية للمؤسسة، و رغبة منهم في التأكد من صحة المعلومات المقدمة إليهم، فقد أوكلوا هذه المهمة لمراجعي الحسابات لخبرتهم و قدرتهم على كشف أي خطأ أو تلاعبات.

و من هنا فإنه يبدو جليا، من خلال الحقائق التي ذكرناها، أنها بمثابة الدليل القاطع الذي يعكس تطور الفكر المحاسبي خلال هذه الفترة الطويلة من الزمن.

2.1 – التطور المهني و الأكاديمي للمحاسبة:

الحقيقة أن المحاسبة ارتبطت في تطورها المهني و الأكاديمي بعنصرين هامين، هما[2] : الاستمرارية و التغيير.

" فالاستمرارية " : تعكس وجود عوامل كثيرة و متعددة، تكررت بصفة مستمرة، فأصبحت كالحكمة التي يتعارفها الجميع، فتجسدت بذلك في مجموعة القواعد و المبادئ المحاسبية المعمول بها حاليا، و المتعارف عليها كمعايير مشتركة و ثابتة، و التي تعود إلى بداية ظهور المحاسبة من خلال " القيد المزدوج ".

---

1 Jean fourastie, Histoire de la comptabilité, P.U.F, coll "que- sais je", p18.

2 محمد جربوع. ي، نظرية المحاسبة، 2001، ص 15.

" الاستمرارية تشير إلى وجود عناصر كثيرة من الفكر التطبيقي أثبتت فائدتها واستقرت مع مرور الزمن، فأصبحت كالحكمة التقليدية المتعارف عليها، ويتضح ذلك من مجموع المبادئ والقواعد المحاسبية المعتمدة حاليا، وأما "التغيير"، فهو القدرة على مواكبة التطور المستمر في البيئة المحيطة بالعوامل الاقتصادية، و الاجتماعية، و السياسية، و ذلك بعد التأكد و التحقق من ضرورته، و من الجدوى الاقتصادية له، و هذا ما يبرر بطء التطور المحاسبي ".

أما "التغيير" فهو القدرة على مسايرة التغيرات التي تحدث على مستوى المحيط الاجتماعي و الاقتصادي و السياسي، و لهذا كانت المحاسبة في تطورها تتماشى و تساير مختلف الظروف المحيطة بالمجتمعات بصفة بطيئة.

و كمرحلة أولى، و من أجل استقراء الاتجاه الذي سار فيه التطور الفكري و التاريخي لمفهوم المحاسبة، فمن المفيد استعراض بعض التعاريف التي قدمت لها و هي كالتالي[1]:

1- في عام 1940 أعطى المجمع الأمريكي للمحاسبين القانونيين (A I P C A) التعريف الآتي للمحاسبة على أنها:

« فن تسجيل و تبويب و تلخيص العمليات و الأحداث التي لها طبيعة مالية، و تفسير النتائج الناتجة عنها».

هذا التعريف اعتبر المحاسبة مجرد فن أو حرفة ضمن ما يقوم به المحاسبون، و ليست حقل من حقول العلم و المعرفة.

2- أما في عام 1966 فقد قدمت الجمعية الأمريكية للمحاسبة (AAA) التعريف التالي:

«المحاسبة تحديد و قياس و توصيل المعلومات الاقتصادية بغرض تمكين مستخدمي القوائم المالية من تكوين رأي مستنير و اتخاذ القرارات اللازمة ».

وفق هذا التعريف نلاحظ أن مفهوم المحاسبة انتقل إلى مسائل و إجراءات تنص على الأهداف التي يجب أن تعمل القوائم المالية على تحقيقها.

هذا ما جعل المجمع الأمريكي للمحاسبين يتبنى هذا المفهوم عام 1970، مع إضافة وجوب المعلومات التي تتضمنها المحاسبة ذات فائدة في اتخاذ القرارات الاقتصادية و ترشيد عملية الاختيار.

3- أما في عام 1975 فقد عرفت مفهوما جديدا، تم من خلاله تحديد هدف المحاسبة على أنها:

« توفير المعلومات التي يمكن أن تكون ذات فائدة في اتخاذ القرارات الاقتصادية، و أنه إذا تم توفيرها ستحقق المزيد من الرفاه الاجتماعي».

[1] محمد جربوع، مرجع سبق ذكره ص ص 16-17

تطور مفهوم المحاسبة من خلال هذا التعريف يمثل تجسيد للاتجاه الحديث لها و الذي يفضل الاهتمام بالقوائم المالية بصفة أكبر من أجل خدمة المجتمع و العمل على تحقيق رفاهيته و هذا ما يتناسب مع

مفهوم الأداء الاجتماعي للمشروعات الاقتصادية الذي أظهر مفهوما جديدا للمحاسبة من خلال قياسه و هو ما يعرف " بالمحاسبة الاجتماعية ".

أما في المرحلة الثانية فقد انتقل مفهوم المحاسبة من اعتبارها مجرد أداة إلى اعتبارها نظاما للمعلومات و هي ما يمكن أن نسميها بمرحلة " المحاسبة الإدارية " و هي وليدة القرن العشرين (20) لمدرسة الإدارة العلمية و التي نادت بشعار هام و هو : " ما لا يمكن قياسه لا يمكن إدارته".

يتبين لنا أنه في هذه المرحلة أن الدور الأساسي للمحاسبة هو قياس التكاليف و الإنتاجية و الربحية و تقييم الأداء و ذلك بهدف ترشيد الإدارة في مجالات التخطيط و الرقابة و مجال اتخاذ القرارات بصفة عامة.

كما استمر تطورها ليمس جانب الاستعانة بأساليب التحليل الكمي للإحصاء بهدف تحقيق هدفين:

أولا: مراقبة تطور البيانات المحاسبية نفسها لإعداد الموازنات التقديرية و قياس التكاليف التفاضلية (و هي الفرق في التكاليف بين مستويات النشاط بالزيادة).

ثانيا: التعرف على احتياجات نماذج اتخاذ القرارات و المعلومات كالتكاليف و الإيرادات الحدية و تكلفة الفرصة البديلة.

و كل ذلك يجري توفير المعلومات الملائمة و توزيعها على مراكز اتخاذ القرارات داخل المنشأة[1].

وبهذا قسمت المحاسبة لتصبح نظام معلومات متكامل إلى قسمين[2] :

1 .2.1 – المحاسبة المالية:

و هي التي تعرف فيما بعد بالمحاسبة العامة و التي تهتم بمشاكل القياس و العرض لمقابلة احتياجات الأطراف الخارجية.

1،2 ي.محمد جربوع، سبق ذكره، ص ص23- 24.

2.1. 2 – المحاسبة الإدارية:

و التي تسمى بمحاسبة التكاليف أو محاسبة المسؤولية و التي تهتم بمشاكل القياس و العرض لاستخدامات الداخلية في المنشأة.

3.1 – أنواع المحاسبة:

كما ذكرنا سابقا، فإن التطورات و التغيرات التي عرفتها الجوانب الاجتماعية، الاقتصادية و الحضارية، جعلت المحاسبة تنتقل من المفهوم الشامل إلى المفاهيم المتخصصة، حيث انقسمت إلى عدة فروع، بحسب الغرض المتوخى من وراء استخدامها، و ذلك على النحو الموالي:

1.3.1 – المحاسبة الوطنية:

هي نظام محاسبي يسمح لنا بالتعرف على الكيفية التي تم من خلالها إنتاج، استهلاك، استثمار و توزيع ثروة الأمة، بين مختلف الأعوان الاقتصاديين. و هي تمثل الإطار الذي من خلاله يمكن الربط بين مختلف العناصر المكونة للاقتصاد الكلي، و بالتالي هي محاسبة كلية، تستخدمها السلطات العمومية بهدف القيام بالتنبؤات الاقتصادية بالدرجة الأولى عن طريق التخطيط[1].

2.3.1 – المحاسبة العمومية:

هي المحاسبة التي تدرس التدفقات الحقيقية أو المالية للدولة و الجماعات المحلية، إضافة إلى كل الهيئات ذات الطابع الإداري[2].

و يسميها البعض بالمحاسبة (الموازناتية)، لأنها تقوم بالموازنة بين إيرادات و نفقات الدولة، و بالتالي فهي محاسبة متميزة، لأنها تقوم بتسيير الإيرادات المتوفرة التي تجمعها مصالح الدولة، لإنفاقها على كل مستوياتها وفق إجراءات خاصة[3].

3.3.1 – محاسبات المؤسسة:

و هي تلك المحاسبة الموجهة لخدمة أغراض المؤسسة الاقتصادية تجارية كانت أم إنتاجية، عمومية أو خاصة و المتمثلة في:

---

[1] Collection Microsoft, encarta2005, Microsoft corporation .
[2] Initiation comptable, office des publications, Alger, p16
[3] احمد طر طار، تقنيات المحاسبات العامة في المؤسسة، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 1999، ص 29.

أ- المحاسبة العامة: هي التسجيل الدائم لكل العمليات التي تمس الذمة المالية للمؤسسة و المعبر عنها بالنقود، و بالتالي فهي تعطي الصورة الحقيقية للمركز المالي للمؤسسة لكل الأطراف الخارجية التي يهمها ذلك.

ب- محاسبة التكاليف:

هي تقنية معالجة المعلومات المتحصل عليها من المحاسبة العامة، و تحليلها بهدف الوصول إلى نتائج يتخذ على ضوئها مسيرو المؤسسة القرارات المتعلقة بنشاطها، على اعتبار أنها تسمح بدراسة المردودية، و تحديد فعالية التنظيم داخل المؤسسة، كما تسمح بمراقبة المسؤوليات سواء على مستوى التنفيذ أو الإدارة.

المبحث الثاني: مفاهيم أساسية حول المحاسبة العامة:

سينحصر هدف هذا المبحث في التعرف على مفهوم المحاسبة العامة، أهدافها و كذا حدودها.

1.2 – تعريف المحاسبة العامة:

تولي المؤسسات الاقتصادية على اختلاف طبيعتها، أهمية بالغة للبيانات المحاسبية، ذلك أنها تعتبر المنبع الرئيسي الذي يمكنها من معرفة أوضاعها المالية، و تتبع نشاطها.

و تعتبر المحاسبة العامة، من أهم فروع أنظمة المعلومات المحاسبية، لكونها تتضمن كل التسجيلات اليومية للعمليات، و لحركة الأموال التي تتم داخل و خارج المؤسسة، و تلخيص البيانات إثر القيام بأعمال نهاية الدورة، لتكون مخرجاتها مدخلات رئيسية لمحاسبات أخرى[1].

و لقد عرفت المحاسبة العامة تعاريفا عديدة نذكر منها ما يلي:

1- المحاسبة نظام يحقق مسك، تخزين، معالجة، و تفسير الأحداث التي تعيشها المؤسسة ثم إيصالها في شكل معلومات مفيدة، بهدف الوصول إلى إدارة فعالة[2].

2- هي مجموعة من الإجراءات التي توضع بغرض حل المعضلات، من خلال جمع، تحليل، معالجة البيانات، و إيصالها في شكل معلومات إلى الجهات، و المصالح الداخلية و الخارجية المختصة، و بالكميات و النوعية المطلوبة، في الوقت المناسب، بغرض استغلالها في شكل قرارات رشيدة[1].

1 ن.دادي عدون، تقنيات مراقبة التسيير، (ج2)، دار البعث، 1988، ص8.

2 P.Laussage, gestion de l'entreprise et comptabilité, ed DALLOZ, paris 96, p18.

3- يصرح " Baruche" أن المحاسبة تمثل نظاما فعالا للمعلومات، حيث يحضى بمكانة هامة على مستوى نظام المعلومات الكلي للمؤسسة، حيث يهدف في مضمونه إلى[2]:

التحديد الدوري لكل ما يطرأ على ذمة المؤسسة.

قياس تغيرات أصول المؤسسة.

لذا فهي إلزامية على كل المؤسسات.

كما يضيف أن هدف أي نظام للمعلومات هو تقديم المعلومات اللازمة لمجموعة واسعة من المستعملين عندما يتعلق الأمر بمهمة اتخاذ القرارات الاقتصادية، لذلك فهو يرى أن المحاسبة العامة تقدم ثلاثة وظائف هامة، هذه الوظائف بإمكانها إتمام هذه المهمة[3]، و المتمثلة في:

1- وظيفة التذكير بالتدفقات الاقتصادية.

2- وظيفة تكوين صورة تعكس الوضعية المالية للمؤسسة.

3- الوظيفة العددية.

4- تعتبر " collette " أن المحاسبة تقنية ملاحظة و مراقبة للنشاط الاقتصادي للمؤسسة القائمة على التسجيل وفق القيد المزدوج لكل التدفقات الداخلية و الخارجية للمؤسسة[4].

يمكن من هذا التعريف أن نستنتج ما يلي:

* أن المحاسبة تظهر كنظام تسجيل مستمر لكل العمليات الاقتصادية للمؤسسة.

* تظهر كنظام تسجيل مترابط، حيث تكون الاستعمالات لها علاقة بالموارد التي مولتها، و أين تكون الاستهلاكات في مستوى من المستويات مرتبطة بمخرجات المخزون في مستوى آخر.

- حتى يمكن القول أن هناك علاقة محاسبة وفق هذا التعريف، يجب أن تكون هناك علاقة بين المعطيات المتعلقة بتداول السلع داخل المؤسسة.

5- تمثل المحاسبة جزء من نظام المعلومات للتسيير[5] :

---

[1] B. Apotheloz, s. Alfred, maîtriser l'information comptable, Théorie et application, presse polytechnique, 1er édition, RAMANDS, paris, 1987, p14.

[2] P. Baruche, G.Mirval, comptabilité général, ELLIPSES, paris 1996, pp 11-12 .

[3] 1- la fonction arithmétique, 2- la fonction de mémoire, 3- la fonction de construction d'image diverses rendant Comptes de la réalité multiforme d'une entreprise.

[4] C. Collette, j. richard, manuel comptabilité général, DUNOD, 4eme ed, paris 1996, p1." la comptabilité est une Technique d'observation et de contrôle de l'activité économique de l'entreprise, repose sur l'enregistrement ininterrompu et lié, grâce au principe de la partie double de l'ensemble des Flux financière internes et externe de l'entreprise".

[5] Stephane. Griffiths, comptabilité générale,2eme ed , vuibert, 1998, P8.

أ. هي ذاكرة باعتبارها:

- تحافظ على آثار النتائج المالية لعلاقاتها مع الشركاء.
- إعداد صور للحالة المالية داخل المؤسسة، تفيد كوسيلة اتصال مع المساهمين، البنوك، الإدارة الجبائية، العمال و شركاء المؤسسة.

ب. وسيلة للتسيير بحيث :

- تقوم بإنتاج مؤشرات ضرورية لقيادة المؤسسة.
- تسمح بقياس أداء المؤسسة الاقتصادي و المالي.
- تعتبر المحاسبة واحدة من التقنيات الكمية لمعاملة البيانات الناتجة عن حركة الأموال بين الأعوان الاقتصاديين في اقتصاد ما، و التي يتم التعبير عنها من خلال وحدات نقدية عن طريق تتبعها و التسجيل المتسلسل لهذه الحركات حتى تتمكن المؤسسة من[1]:

* التعرف على وضعيتها المالية في تاريخ محدد.
* إيجاد النتيجة عند انتهاء الدورة.
* على الرغم من اختلاف و تعدد التعاريف التي قدمت للمحاسبة العامة، إلا أن مضمونها واحد، و هو أنها سبيل يعتمد عليه للوصول إلى حقائق عن طريق المعلومات التي توفرها و التي تقوم على خاصية التفسير، حيث أن الوثائق المحاسبية توفر دائما ببيانات تفصيلية تتعلق بكيفية إعدادها، و بطرق الحساب و التقييم المعتمدة في ذلك.

[1] شبايكي سعدان، تقنيات المحاسبة حسب المخطط الوطني المحاسبي، OPU ، الجزائر، 1997، ص2

2.2 – أهداف المحاسبة العامة:

تعتبر المحاسبة العامة من أهم أنظمة المعلومات المحاسبية، باعتبارها تهدف إلى إظهار نتيجة العمليات التي قامت بها المؤسسة، و هي بذلك أداة ناجعة ترشد متخذي القرار إلى ما يحتاجون إليه من بيانات عن المراكز المالية و العمليات التي تؤثر على هذه المراكز.

إلا أن تطور الحياة الاقتصادية أدى إلى توسع مجال تطبيق المحاسبة العامة، بحيث تعدت حاجات صاحب المشروع. و عليه يمكن إظهار الهدف المزدوج للمحاسبة العامة على مستوى المؤسسة نفسها من جهة، و في إطار مراقبة الاقتصاد القومي من جهة ثانية.

1.2.2 – بالنسبة للمؤسسة:

فهي تحقق مايلي[1] :

- تعتبر المرآة العاكسة لوضعية المؤسسة المالية.
- تسمح بالتعرف على مدى تطور ذمة المؤسسة.
- تعد منبع المعلومات للمحاسبة التحليلية و المحاسبة التقديرية.
- تعتبر قاعدة أي تحليل مالي

2.2.2 – بالنسبة للاقتصاد القومي و باقي المتعاملين:

فهي تعمل على[2]:

– مراقبة تطور التجارة و الصناعة و بالتالي مراقبة تطور الاقتصاد القومي.

_ مراقبة الادخار و الدخل القومي.

– تقدم إلى السلطات العامة كافة المعلومات بصفة دقيقة حتى تتمكن من تحديد الوعاء الضريبي بشكل عادل و صحيح.

[1] محمد بوتين، المحاسبة العامة للمؤسسة، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 1994، ص2.

[2] حمدي السقا، فخري اللحام، المحاسبة التجارية الحديثة، دمشق، 1978- 1979، ص ص 17- 18.

– توفير المعلومات اللازمة لمستخدميها من خارج المنشأة كالبنوك و الدوائر الحكومية، الشركاء، المحاسبة الوطنية، و مختلف هيئات الرقابة الأخرى[1].
و من هنا يمكن أن نستنتج أن المحاسبة العامة تمثل نظام معلومات من شأنه توفير و تقديم كل البيانات اللازمة التي تهم المؤسسة و محيطها (الغير).

3.2 – حدود المحاسبة العامة:

على الرغم من أهمية المحاسبة العامة كفرع من نظام المعلومات المحاسبي داخل المؤسسة، إلا أنها وجدت لتلبية أهداف معينة، حيث علمنا سابقا أن مفهومها الأساسي ينصب في تسجيل و تبويب كل العمليات المالية التي تقوم بها المؤسسة في صورة نقودية، و في معرفة مركزها المالي، والمحافظة على ذمتها المالية، وكذا في إظهار النتيجة التي تعتبر معيار قياس أدائها و المقابل الذي تحصل عليه مقابل دورة استغلالها.

و بالتالي فهي ليست كافية لتحليل النشاط الكامل للمؤسسة من أجل تمكين المسؤولين من مراقبة الأداء، و معرفة التغيرات و الأخطاء. أضف إلى ذلك فإنها محدودة، لا تستطيع الإجابة على مجموعة من المشاكل التي تطرأ على مستوى المؤسسة، خاصة في مجال التسيير.
يمكن إبراز كل هذا المشاكل فيما يلي[2] :

المشكل الأول : هو أن النتيجة المحققة من طرف المؤسسة إجمالية و هنا نميز حالتين :
1- إذا كان نشاط المؤسسة ينصب في إنتاج منتوج واحد، ففي هذه الحالة فإن مساهمة هذا المنتوج في النتيجة، يحدد بدون صعوبات لأنه و بكل بساطة هو النتيجة في حد ذاته.
و لكن السؤال المطروح : ماذا يحدث لو أن المؤسسة تمارس عدة أنشطة أو تنتج عدة منتجات ؟

في هذه الحالة تبرز سلبيات المحاسبة العامة التي لا تمكننا من معرفة نتيجة كل نشاط، أو مساهمة كل منتوج في النتيجة، ذلك أن التكاليف و المنتوجات في المحاسبة العامة متداخلة فيما بينها، و بالتالي فإن النتيجة لا يمكن أن تكون إلا إجمالية و عامة، و من هنا يتبين لنا عدم وجود الصدفة في تسميتها محاسبة عامة.

[1] محمد بوتين، مرجع سبق ذكره، ص2.
[2] J. Marguerin,G,Ausset,CD.ROM Comptabilité Analytique et gestion Budgétaire, société d'édition et de diffusion pour la Formation Multi Média .

و من هذا المنطلق فإن المؤسسة إذا تعددت نشاطاتها فإن الإدارة تظهر حاجاتها الملحة للمعلومات المفصلة بخصوص كل نشاط، هذا يعني أنه إذا كانت المحاسبة العامة تظهر جدول حسابات النتائج (TCR) إجمالي، يضم كل الإيرادات و كل الأعباء التي تحققها المؤسسة بصفة مجملة، فإنه في حال تعدد الأنشطة تصبح الحاجة لتقديم حساب مفصل لكل نشاط على حدة. و هذا ما يوضحه الجدول الموالي[1] :

جدول رقم 2.1.I : جدول النتائج تفصيلي لكل منتوج

إيراد (1)	تكلفة (1) نتيجة (1)	TCR 1
إيراد (2)	تكلفة (2) نتيجة (2)	TCR 2
إيراد (3)	تكلفة (3) نتيجة (3)	TCR 3

جدول حساب النتائج إجمالي

عبئ (1)	إيراد (1)
عبئ (2)	إيراد (2)
عبئ (3)	إيراد (3)
النتيجة	

المصدر: J. MARGERIN, CD.ROM de la Comptabilité Analytique et gestion Budgétaire, Formation Multimédi

المشكل 2 : المحاسبة العامة في نهاية السنة المالية، تطرح مجموعة من التساؤلات التي لا تستطيع الإجابة عليها بما تشتمل عليه من وسائل التحليل المالي، خاصة إذا كانت المؤسسة ذات أنشطة أو منتوجات مختلفة (Multi produit).

هذه التساؤلات تتمثل أساسا في :

- كيف يتم تقييم مخزون السلع التامة و السلع قيد الصنع.
- كيف يتم التعامل مع منتجات المؤسسة لحاجاتها الخاصة (المنتجات الغير موجهة للبيع)، وعليه فالمنتجات التامة و قيد الصنع يجب أن تقيم وفق تكلفة إنتاجها، و هذا الأخيرة غير معروفة في المحاسبة العامة مثله مثل تكلفة التوزيع و سعر التكلفة.

[1]- J. MARGERIN, comptabilité analytique et gestion Budgétaire, Formation Multi Media.

المشكل 3: المحاسبة العامة تسمح بمراقبة عامة و متأخرة لتسيير المؤسسة وذلك في نهاية الدورة المالية، و لا توفر عنصر المراقبة "الديناميكية" و "اللامركزية" التي تسمح لها القيام بدراسات تحليلية للنتائج التي تمكنها من معرفة الأسباب و الآثار. أي أنها لا تتوفر على نظام من نوع "مراقبة – تسوية أو تعديل".

- كذلك من الصعوبة معرفة تكلفة وحدة منتجة من طرف المؤسسة نفسها في نظام المحاسبة العامة، لأن ذلك ليس من اختصاصها و ليس ذلك الهدف من وجودها، لأنها تصنف التكاليف حسب طبيعتها دون أن تهتم بوجهتها، التي تكون حسب المنتوج أو حسب مراكز النشاط و المسؤولية .

- المحاسبة التحليلية تمكن متخذي القرار من تصنيف المنتوجات أو الأنشطة حسب مردوديتها سلبيا أو إيجابيا، بالتناقص أو بالتزايد لأن المر دودية مرتبطة برقم أعمال كل نشاط و كل منتوج على حدة، في حين تقوم المحاسبة العامة على حساب النتيجة العامة للمؤسسة، على أساس إدخال المنتوجات و الأنشطة مرة واحدة أي متداخلة فيما بينها.

- على غرار المرد ودية الاقتصادية، فإن المحاسبة العامة تسمح بحساب المردودية المالية لمختلف المؤسسات عامة، و ذلك انطلاقا من القوائم المالية المتمثلة في الميزانية المالية، جدول حسابات النتائج و الملحق.

- حقيقة أن المحاسبة تسمح لنا بتقييم مخزون البضاعة و المادة الأولية، ولكن في حالة واحدة فقط، و هي في حالة ما إذا كانت تقيم وفق سعر الشراء أو تكلفة الشراء الداخلية أي (سعر الشراء + مصاريف النقل) أما إذا كان التقييم يتم بتكلفة الشراء مضاف إليها جزء من مصاريف التخزين فهذا غير ممكن.

-المحاسبة العامة لا تمكن من تقييم أداء الأنشطة أو المصالح أو مراكز المسؤولية، التي تعمل على تحقيق أهداف معينة و محددة وفق ما تم توفيره من تجهيزات ووسائل خاصة، لأن ذلك يتطلب تقديم و توفير حسابات التسيير خاصة بكل مراكز المسؤولية، في حين أن مجال تحليلها و موضوعها هو المؤسسة بأكملها ضمن علاقاتها مع الغير.

- في المحاسبة العامة الأعباء المرتبطة بإهتلاك العقارات لا تعبر عن الانخفاض و التناقص الحقيقي لقيمتها، لأنه عادة ما يكون الإهتلاك الجبائي هو الذي يؤخذ بعين الاعتبار في المحاسبة العامة، في حين أن الإهتلاك بصفة عامة نادرا ما يعكس أو يعبر عن تناقص القيمة الحقيقية للعقارات.

- المحاسبة العامة ليست مطالبة بتلبية الحاجات الداخلية للتسيير و هذا باعتبارها منبع لتدفقات موجهة كنظام معلومات للمصالح الخارجية عن المؤسسة.

و عليه يمكن اعتبار أن هناك نقائص في المحاسبة، إذا لم تساهم المعلومات و البيانات و النتائج المستخلصة منها، في حل مشاكل المؤسسة و المتمثلة بالدرجة الأولى في ارتفاع التكاليف، نوعية المنتوجات و القدرة على التنافس، و كذا دراسة الشروط الداخلية لسير المؤسسة من تنظيم، رقابة و تحليل، و هذا ما يحققه فرع آخر من نظام المعلومات المحاسبية، ألا و هو المحاسبة التحليلية، التي تعتبر أداة فعالة في المجال الإداري، باعتبارها مرنة في قواعدها، و قادرة على توفير كل البيانات المتعلقة بالنشاط القائم على مستوى مختلف المراكز و الأقسام التي تمس كل الجوانب الدورة الاستغلالية بصفة مباشرة أو غير مباشرة.

المبحث الثالث : ماهية المحاسبة التحليلية:

1.3 – نشأة المحاسبة التحليلية و تطورها:

مع تطور المحاسبة العامة في الواقع العملي بداية بالقيد الوحيد و انتهاء بالقيد المزدوج، كان هناك في المقابل، تطور في شكل الوحدات الاقتصادية، إذ انتقلت من مشاريع فردية أو عائلية إلى مشاريع بالمساهمة[1]. و مع ظهور الثورة الصناعية ارتفع حجم المشاريع و تشعبت الأنشطة الاقتصادية و تعقدت عملياتها، و انتشرت المنافسة الشديدة بين هذه المشاريع، كل هذا أدى إلى ظهور الحاجة لنوع آخر من المحاسبة ينصب في مضمونه إلى قياس تكاليف المنتجات و تحديد أسعار البيع، وكذلك التخطيط لإستراتيجيات المنافسة بالتكاليف، وذلك خدمة لأغراض الإدارة و مجالات التخطيط و المراقبة و اتخاذ القرارات و كفاية الأداء، و هو المحاسبة التحليلية.
و بما أن المحاسبة العامة تسمح للمؤسسة بتقييم ذمتها و تقديم نتيجة إجمالية للنشاط، إلا أنها لا تسمح بتجزئتها حسب طبيعة تركيبها و معرفة مساهمة كل منتوج فيها، و نظرا لما تقدمه المحاسبة التحليلية من تدارك لحدود المحاسبة العامة لهذه الاحتياجات الداخلية في تسيير المؤسسة، فقد تم اعتبارها من أهم المصادر الأساسية للمعلومات الاقتصادية و حلقة وصل هامة بين مختلف مستويات الإدارة.

[1] فعالية نظام المعلومات المحاسبية في تسيير و اتخاذ القرار، مذكرة ضمن متطلبات نيل الماجستير، فرع التخطيط، كلية العلوم الاقتصادية، 98، ص 90.

و بالتالي يمكن عرض المراحل التي مرت بها محاسبة التحليلية كما يلي:

- انحصار عمل المحاسبين في تحديد العلاقة المالية بين المؤسسات و الغير، جعل المحاسبة في حد ذاتها بعيدة عن الإدارة، حتى ظهرت ظروف أزمت تطورها و إخراجها من عزلتها، منها[1]:

- ظهور المنشأة التجارية الكبيرة ذات الأقسام المتعددة في أواخر القرن التاسع عشر، مما دعا إلى ضرورة التفكير في إيجاد وسائل محاسبية تساعد على مراقبة هذه الفروع و الأقسام.

- التطور التكنولوجي السريع في طرق ووسائل الإنتاج ساعد على التمركز و إنشاء وحدات اقتصادية كبيرة للاستفادة من مزايا التخصص ، الأمر الذي نتج عنه تعقيد العمليات الصناعية، و ازدياد عدد المستخدمين و هذا ما يتطلب تقديم بيانات أكثر تفصيلا لسير الوحدات.

- التشتت الجغرافي بين مراكز الإدارة، مراكز الإنتاج و التصريف زاد من تعقيد الأمور بين الإدارة العليا، و المستويات الإدارية الأخرى، مما أدى إلى انعزال الإدارة العامة، هذا ما تطلب إعادة النظر في أساليب الرقابة المحاسبية بما يتماشى و التطور الإداري الذي تحول من الإشراف الإداري المباشر إلى تفويض المسؤوليات على مختلف المستويات، فظهرت الإدارة بالأهداف، و محاسبة المسؤولية[2] لتساعد الإدارة على ممارسة دورها الرقابي.

- كانت الإدارة العليا تواجه مواقف متعددة تستدعي اتخاذ القرارات بصفة سريعة في مجالات مختلفة، لذلك كانت بحاجة إلى بيانات محاسبية و معلومات تخص اتخاذ القرار، و لا تتوقف هذه البيانات على مجرد بيانات إجمالية بقدر ما هي تحليلية، تفصيلية، و في هذا الصدد تقدم المحاسبة معلومات مستقبلية محددة وفق أسس التنبؤ العلمي، وهذا ما مهد لظهور محاسبة التكاليف المعيارية و المحاسبة الإدارية لترشد الإدارة في تقويم الأداء و ترشيد القرارات.

و من هذا المنطلق، انصب العمل على تطوير الأساليب المحاسبية، التي أصبحت أمرا ضروريا لخدمة متطلبات الإدارة، ولقد واكبت تلك الأساليب التطور السريع في الأساليب الإدارية في حد ذاتها، فكانت النتيجة ظهور المهمة الإدارية للمحاسبة التي انعكست آثارها في تطوير أنظمة محاسبة التكاليف .

[1] دادن عبد الغني، الاتجاه للمنافسة، مذكرة ماجستير (فرع التحليل الاقتصادي)، جامعة الجزائر، 2002،2001. ص 8 .
[2] Boisselier. patrik, contrôle de gestion, vuibert, paris 1999,p80.

وعموما فقد ارتبط التطور التاريخي لمحاسبة التكاليف بالتطور التاريخي للمحاسبة العامة. يشير الباحث في تاريخ المحاسبة الصناعية "penndorf" أن بيانات محاسبة التكاليف تزامنت مع مطلع القرن الرابع عشر في ايطاليا[1]، نتيجة ازدهار الإنتاج الصناعي
و يرجع أصل المحاسبة التكاليف إلى الرغبة في معرفة تكلفة الإنتاج و تكلفة الوحدة المنتجة[2].

و تتميز دراسات النصف الأول من القرن التاسع عشر بخصوص التكاليف بكونها تهدف لخدمة سياسة التسعير.
ولقد شهدت سنة 1899 ميلاد التكاليف الحدية التي كانت من إبداع و إنتاج الباحث الألماني "T.Schmalenbach" الذي قسم التكاليف إلى شقين : ثابتة و متغيرة[3]، و بين أهمية فصل التكاليف الثابتة أثناء سياسة التسعير، واضعا بذلك اللبنة الأولى لنظرية التكاليف الثابتة. و تميزت بالتالي هذه المرحلة الأولية بتطوير حلقة من حلقات محاسبة التكاليف بالتركيز على المعالجة و تطوير الأساليب الحسابية دون التوصل إلى نظام متكامل.

لقد كان للحرب العالمية الأولى و الأزمة الاقتصادية الكبرى حتى 1933 الأثر العميق في تطوير محاسبة التكاليف لدرجة أصبحت تمثل فيها هذه الفترة مرحلة مستقلة من مراحل تطور هذا النوع من المحاسبة، اتسمت بالتعاون المستمر بين رجال العلم والعمل[4].

و ابتداء من سنة 1936 بدأ الاهتمام لأول مرة بنظرية التكاليف المتغيرة و استخدامها في المجال الإنتاجي و الإداري. كما تضاعف الاهتمام عقب الحرب العالمية الثانية بتطوير وسائل التحليل التكاليفي لخدمة أهداف التخطيط و الرقابة و اتخاذ القرار، و ظهر ما يعرف بتحليل التعادل، و أدخلت الأساليب الرياضية و الإحصائية بشكل واسع لترتفع بذلك مستويات الدقة في المعلومات التكاليفية.

و مع بداية الستينات ازداد الاهتمام بمحاسبة التكاليف المعيارية باعتبارها أداة عملية فعالة لإعداد الموازنات التخطيطية بنوعيتها القصيرة و الطويلة المدى، لمساعدة الإدارة في تحقيق الرقابة، وهي

[1] Louis klée, comptabilité en Allemgne, encyclopédie de comptabilité et contrôle de gestion, Art N°21, Economia, paris 2000, P279 .

[2] كمال عطية محمد، نظم محاسبة التكاليف، دار الجامعات المصرية، 1976، ص35.

[3] BERNARD . Olivero. Comptabilité en Allemagne, encyclopédie de comptabilité et contrôle de gestion, Art N°25, Economia, paris 2000, p333.

[4] محمد فيومي محمد، أصول محاسبة التكاليف، المكتب الجامعي الحديث، 1999، ص15.

تحتل بهذا تدريجيا الصدارة في تقويم الأداء و تحليل الانحرافات عن ما هو مسطر و تحديد أسبابها و اتخاذ التدابير اللازمة لغرض التصحيح.

2.3 – تعريف المحاسبة التحليلية:

نظرا لأهميتها الكبيرة و الفعالة في التسيير، فقد أصبحت المحاسبة التحليلية في وقتنا الحالي تعرف بمحاسبة التسيير، و لقد أسندت إليها تعاريف مختلفة منذ نشأتها، منها مايلي:
«تعرف على أنها نظام للمعلومات الأساسية و الضرورية الذي تعتمد عليه المؤسسة من أجل معرفة النتائج و اتخاذ القرارات[1].»

أما المجلس الوطني الفرنسي، فقد اعتبر أن:
"محاسبة التسيير هي طريقة (Mode) لمعالجة البيانات التي ينبغي أن تساهم بصفة عامة بعناصر موجهة لتسهيل عملية اتخاذ القرار داخل المؤسسة، و من بين أهدافها تحديد قواعد لتقييم بعض عناصر ذمة المؤسسة، من بينها المخزونات التي تمثل جزءا مهما، و لطريقة تقييمها أثار مباشرة على قياس أداء المؤسسة (Performance) و على الحكم (jugement) الذي يتخذه المسؤولون على الهياكل و الأنشطة داخل المؤسسة.

كما عرفت بأنها بمفهومها الصحيح تقنية كمية لتحليل و ترجمة المعطيات العامة التي تؤدي إلى اتخاذ معايير دقيقة و تفصيلية، و إلى حل مشاكل مرتبطة بالتسيير بطريقة توجه متخذي القرار إلى ترشيد قراراتهم. كما تمثل نظام للمعلومات، و همزة وصل تربط بين كل أجهزة الادارة و وظائفها، بإمدادهم بالمعلومات التفصيلية التي تساهم في تقييم الكفاءة لمختلف الأنشطة.

و بالتالي نستنتج على أنها مجموعة من الاجراءات و الأساليب و الطرق الهادفة إلى تحديد مختلف مراحل التكاليف، بالاضافة لكونها أداة للتخطيط و قياس كفاءة التنفيذ و حل مشاكل التي قد تتعرض لها الادارة عن طريق مراقبة التكاليف عبر مختلف مستويات النشاط الاقتصادي، لذا تعتبر من وسائل مراقبة التسيير و أداة لاتخاذ القرارات و التخطيط.

[1] سعيد أوكيل، فنيات المحاسبة التحليلية، دار الأفاق، 1991، ص5.

3.3 – وظائف و أهداف المحاسبة التحليلية :

منذ بداية هذا القرن أسند الباحث "Clark. J. M" عشر وظائف أساسية لمحاسبة التسيير، تتمثل في[1] :

1- المساعدة على تحديد أسعار البيع.

2- المساعدة على تحديد حدود انخفاض الأسعار.

3- المساعدة على التمييز بين المنتوجات المربحة والغير مربحة.

4- مراقبة المخزون.

5- تحديد قيمة المخزون.

6- اختبار كفاءة مختلف المسارات (processus).

7- اختبار كفاءة مختلف الإدارات (administration).

8- اكتشاف أوجه التقصير و التبذير.

9- الفصل بين تكلفة التشغيل الأدنى و تكلفة الإنتاج.

10- ضمان التكامل و الارتباط (cohérence) مع الحسابات المالية.

و انطلاقا من هذه الوظائف، يمكن تحديد أربعة غايات (Finalité) لمحاسبة التسيير و المتمثلة في:

1- التسعير

2- تقييم المخزونات

3- قياس كفاءة المنتوجات، المسارات، و الوحدة ككل لأجل إعلام المسيرين.

4- و أخيرا مساعدة وظيفة المراقبة الداخلية من خلال المحافظة على الموارد و احترام تعليمات التسيير.

و تتناسب هذه الغايات، مع تلك الأهداف التي حددها (Taylor) حوالي سنة 1895 بقوله[2] بأن المعلومات المحاسبية المتاحة ينبغي أن تمكن من:

1- التحديد الدوري (الشهري) للتكاليف الكلية للمنتوجات المصنعة، و قيد التصنيع.

2- تقييم الأداء بإصدار ميزانيات حساب النتائج الشهرية، بشكل يسمح للمسير بالوقوف على الأنشطة التي يجب تشجيعها، و تلك التي يبغي التخلي عنها.

3- تحديد الأسعار بإنجاز جدول نتائج شهري لكل منتوج، و الذي يسمح للمصلحة التجارية، بجلب الطلبات الأكثر ربحية للمؤسسة، و الابتعاد عن الأخرى، و تركها للمنافسين الآخرين الذين لا يتقنون التحكم في تكاليفهم.

4- الحفاظ على أصول المؤسسة و منعها من التحويل، من خلال السماح للمراجعين بالاكتشاف السريع لمرتكبي هذه العمليات.

[1] H. Bouquin , comptabilité de gestion, 2ème ed , Sirey, 1997, p15.
[2] I bid, p16

في حين يقرر "B.Henri" أنها تهدف إلى :

- مراقبة التسيير من خلال مقارنة القيم الحقيقية مع القيم المقدرة أو عن طريق تتبع القيم المحاسبية و من ثم القيام بتحليل الانحرافات بالإضافة إلى مراقبة مستوى المصاريف و الإيرادات بغرض تطوير النتيجة.

حسب " C. Caujet" فإن المحاسبة التحليلية تقوم ب[3] :

- تحليل النتائج و إظهار لمختلف العناصر المكونة لها و هذا ما يسهل عملية مراقبة المردودية كما أنها تمد الإدارة بمجموعة من العناصر التي تدخل ضمن تسيير المؤسسة.
- تكمل المحاسبة العامة من خلال تقديمها لتقديم بعض عناصر الأصول مثل (مخزونات المنتجات المصنعة).
- تقديم المعلومات الخاصة لإعداد التقديرات المتعلقة بتكاليف الإنتاج و في نفس الوقت تمكن من تحليل و دراسة مختلف التكاليف و بالتالي تحديد الانحرافات المحققة خلال دورة الاستغلال و كذا تقييم المخزونات التي تظهر خلال عملية الإنتاج

و إلى وقت قريب كانت الأهداف الموكلة للمحاسبة التحليلية تنحصر في دراسة التكاليف و النظر في كيفية التحكم فيها و بالتالي اتخاذ القرارات الهادفة لخدمة الأهداف المسطرة إلا أنه مع التطور الهائل التي شهدته نظريات التسيير الحديث و ظهور طرق و أساليب جديدة تغير الهدف من استعمالها لينتقل من مجرد دراسة لتدنية التكاليف إلى محاولة البحث عن الملائمة (Pertinence) الممكنة بين التكاليف و المنافع التي تنشأ عنها .

4.3 – مجال المقارنة بين المحاسبتين:

1.4.3 – مظاهر الاتفاق:

لقد سبق الذكر إلى أن تطور العوامل الاقتصادية و اشتداد المنافسة أدى إلى ظهور المحاسبة التحليلية كفرع معلومات منفصل عن المحاسبة العامة و مع هذا فإن مظاهر الاشتراك و الاتفاق بينهما موجودة يمكن ذكرها في النقاط التالية :

---

[3] C.Caujet, C.Roulet, comptabilité analytique de gestion, (T1), 3ème ed, Paris, 1996, pp 3-4.
« la comptabilité analytique conçue pour :
-Analyser : les résultats et faire apparaître leurs élément constitutifs, ce faisant, elle permet des contrôles de rendements et de rentabilités et fournit un grand nombres d'élément pour la gestion de l'entreprise.
-Compléter : la comptabilité générale en lui donnant des bases d'évaluation de certains élément d'actif.
-fournir : des bases à fin d'établir les prévision de charges et produits, et en assurer le contrôle. »

1- للمحاسبة التحليلية علاقة وطيدة بالمحاسبة العامة على اعتبار أن هذه الأخيرة[1] تشكل المنبع الرئيسي للمعلومات التي تحتاجها المحاسبة التحليلية في تحليلاتها.
2- كل واحدة مكملة للأخرى، ففي حين تظهر الأولى نتيجة إجمالية، تقوم الثانية بتحليلها و إظهار مساهمة كل منتوج أو قسم أو نشاط على حدى.

3- كل واحدة تمثل وسيلة للتأكد من صحة البيانات المسجلة، من خلال المقارنة بين البيانات الواردة لكل منهما.

4- كما تقوم المحاسبة التحليلية بإعانة المحاسبة العامة في إظهار حسابات النتيجة عن طريق قياس التكاليف، الأعباء و المخزونات.

5- كما أنهما تشتركان في اعتمادهما على مبدأ القيد المزدوج، و تساهمان في قياس الأداء، من خلال تقديم معلومات إجمالية من طرف المحاسبة العامة لإعداد القوائم و التقارير الختامية و تقديم تقارير دورية من المحاسبة التحليلية للإدارة توضح فيها أداء الأقسام و المصالح المختلفة على مستوى المؤسسة.

2.4.3 – مظاهر الاختلاف:

رغم هذا الارتباط بين المحاسبتين، إلا أنهما تعكسان فروقا جوهرية تظهر فيما يلي:

1- من حيث الشمولية و التفصيل:

نجد أن المحاسبة العامة تهتم بالبيانات ذات الصفة النقدية البحتة بصفتها الكلية، في حين ينصب اهتمام المحاسبة التحليلية بالتفصيل والجزئيات ذات الصبغة المالية والكمية في نفس الوقت، و هذا حسب

حاجة التسيير المطبق في المؤسسة، فهي على عكس المحاسبة العامة تجيب على مجموعة من التساؤلات، تكمن مثلا في[2] :

– ماهي المنتجات التي تجني أرباحا و تساهم في تطوير النتيجة ، و في المقابل ما هي المنتجات التي تدهور من النتيجة بإحداثها للخسائر .

– ما هي مراكز النشاط أو المسؤولية التي تنشط بفعالية، و ما هي التي يعتبر نشاطها مخلفا للعجز.

1 علي رحال، سعر التكلفة و المحاسبة التحليلية، O.P.U، الجزائر، 1992، ص1.

2 lasary, la comptabilité Analytique, Alger, 2001, p9.

2- من حيث الجانب القانوني:

تعد المحاسبة العامة إجبارية قانونيا، و يفرض عليها احترام قواعد تقييم و تسجيل محددة وفقا للمخطط الوطني المحاسبي، في حين تعد المحاسبة التحليلية اختيارية، بعيدة في إجراءاتها عن أي إلزام قانوني، و بالتالي فإنها تتميز بالاستقلالية في التطبيق و المرونة في القواعد حيث تكيف وفقا لحاجيات المؤسسة[1].

4- من حيث المستفيد من المعلومة المحاسبية:

إن المعلومة التي تنتجها المحاسبة العامة تستفيد منها الأطراف الخارجية بالدرجة الأولى (أصحاب المشروع، البنوك، الشركاء، مصالح الضرائب) بالإضافة إلى مديرية المؤسسة نفسها، بينما المعلومات الناتجة عن المحاسبة التحليلية موجهة لخدمة المصالح الداخلية للمؤسسة و المتمثلة في الإدارة على كل مستوياتها.

5- من حيث تصنيف الأعباء:

تصنف الأعباء في المحاسبة العامة حسب طبيعتها، لتقدم في شكل ميزانيات و جدول حسابات النتائج (TCR)، في حين أعباء المحاسبة التحليلية تصنف حسب وجهتها و غاياتها [2].

6- من حيث مصدر المعلومات:

تهتم المحاسبة العامة بالأحداث الخارجية، و لهذا نجد أن البيانات التي توفرها موجهة لأطراف خارج المؤسسة، على عكس المحاسبة التحليلية التي تهتم بالأحداث الداخلية للمؤسسة.

7- من حيث الهدف:

تهدف المحاسبة التحليلية إلى تحقيق الكفاية، و ذلك بتخفيض التكاليف و هذا لا يتحقق إلا بالاهتمام بتقييم عناصر الإنتاج فحسب، بل كذلك لكمية العناصر و المنتجات، على عكس المحاسبة العامة التي لا تهتم إلا بالقيم فقط.

[1] j. phelfer, j. orsoni, op cit, p 67.
[2] p. laussage, op cit, p 544.

كما تهتم المحاسبة العامة بتبويب العمليات المالية و تسجيلها ثم تصوير المركز نهاية الفترة بينما تهدف المحاسبة التحليلية إلى قياس النتائج الفعلية وفرض رقابة فعالة على عناصر التكاليف لكل منتوج أو قسم أو نشاط في المؤسسة سواء كانت تجارية، صناعية أو خدمية.

تهتم المحاسبة التحليلية بمراقبة التكاليف المتعلقة بالتموين، الإنتاج و التوزيع و ذلك للعمل على تفصيلها و تحليلها، وبالتالي العمل على تخفيضها إلى جانب مراقبة المردودية على مختلف الأقسام، المنتجات و المسؤوليات، سواء تعلق الأمر بالإدارة أو القاعدة، بينما تركز المحاسبة العامة اهتمامها على علاقتها تجاه الغير: الموردين، الدائنين، الزبائن...الخ.

تقوم المحاسبة التحليلية بمد الإدارة بتقارير دورية عن فترات قصيرة بهدف الرقابة على عناصر التكاليف، بينما في المحاسبة العامة فإن عرض تقاريرها يكون عن فترات طويلة تساوي عادة السنة المالية (دورة نشاط).

يتبين لنا من خلال هذه المقارنة أن المحاسبة التحليلية كما يدل اسمها تهتم بتجزئة و تحليل نتيجة المؤسسة من أجل الوصول لأدق التفاصيل الخاصة بالأعباء و بمختلف تكاليف منتجاتها، وهذا حتى تتمكن من مراقبتها و متابعة تطورها، وكذا معالجتها و تحقيق الأهداف المرجوة من ذلك. ويمكن اختصار كل ما ذكرناه سابقا من خلال الجدول الموالي:

جدول رقم I .3.3: يمثل أوجه الاختلاف ومعايير المقارنة بين المحاسبتين

المحاسبة العامة	المحاسبة التحليلية
- الغاية قانونية	- الغاية تسييرية
- النتائج (سنة، مالي)	- النتائج (يوم، أسبوع، شهر، مالي)
- الزمن الماضي	- الزمن الماضي، الحاضر، والمستقبل
- الأعباء حسب الطبيعة	- الأعباء حسب الوجهة
- القواعد قانونية	- قواعد مرنة تتغير حسب تطور المؤسسة
- النتيجة عامة	- النتائج مفصلة (حسب المنتوج، القسم، المسؤول، النشاط)
- المعلومات نقدية	- المعلومات تقنية و اقتصادية
- معلومات موجهة للمسيرين و المدراء	- المعلومات موجهة للمسؤولين و متخذي القرار
- معلومات مدعمة بوثائق إثبات	- معلومات سريعة و مراجعة
- مؤشرات محاسبية، جبائية و مالية	- مؤشرات التسيير

المصدر: N. Guedj et collaborateur, contrôle de gestion, les édition d’organisation, 1991, p134

5.3 – شروط تطبيق المحاسبة التحليلية في المؤسسة:

إن المحاسبة التحليلية هي أداة من أدوات التسيير الحديثة، حيث تعمل على تطبيق الأسس و المبادئ المحاسبية الخاصة بها، من خلال تحليل مختلف الأعباء المرتبطة بالمشروع أو النشاط الذي تزاوله، و ذلك من أجل تقييمه تقييما جيدا و معرفة النشاط الفعلي و مقارنته بالنشاط المخطط من طرف الإدارة في إطار إستراتيجيتها.

أضف إلى ذلك أنها تساهم بشكل فعال في فصل مراحل الإنتاج و تقييم المخزونات وفقا لمعايير المحاسبة التحليلية، و تحديد تكاليف كل مرحلة على حدة من العملية الإنتاجية، أي:

- تكلفة الشراء
- تكلفة الإنتاج
- تكلفة التوزيع
- سعر التكلفة

و على هذا الأساس فإن المؤسسة التي تريد الاستفادة من نظام المحاسبة التحليلية، وجب عليها توفير بعض الشروط المعينة، والمتمثلة:

❖ يجب أن تكون المحاسبة العامة تتماشى و المفاهيم العامة التي يفرضها المخطط الوطني المحاسبي، لأن أي خلل في المعلومات التي تقدمها المحاسبة العامة سيؤدي إلى عدم صحة المعلومات التي تقدمها المحاسبة التحليلية.

❖ ضرورة وجود تخطيط عقلاني للمشاريع، يضمن القيام بدراسة دقيقة للمشروع قبل الانطلاق في دورة الاستغلال، وذلك للتأكد من النتائج التي سوف تتحقق مستقبلا.

❖ ضرورة توفر الشرط النفسي، بحيث يجب على المؤسسة إعداد الأفراد و تهيئتهم، باعتبارهم يشكلون عاملا رئيسيا لنجاح إستراتيجية المؤسسة، و ذلك لقبول نظام المحاسبة التحليلية، و هنا لابد أن تلعب الإدارة العامة دورا كبيرا في تجنيد طاقاتها البشرية من خلال تكوينهم و توجيههم كل فرد في مكانه المناسب الذي يتلاءم و مؤهلاته بالإضافة إلى تقسيم العمل وتنظيمه...الخ، و هذا كله حتى يكون الأفراد على دراية ووعي بأهمية هذه الأداة في مجال التسيير و الرقابة، و بالتالي سيشكلون مصدر دعم و عون للإدارة لتطبيق ما ترمي إليه، و ذلك من خلال حرص كل فرد على تنفيذ ما هو مكلف به بصفة صحيحة

- يجب أن تكون المعلومات التي تنتجها المحاسبة العامة دقيقة و موثوق بها، باعتبارها منبع و مصدر المعلومات للمحاسبة التحليلية من جهة، و من جهة ثانية فإن النتائج المحصل عليها تعتمد كلية على مخرجات المحاسبة العامة التي تبقى رغم صيغتها القانونية، المالية، و الجبائية أداة فعالة و ضرورية لتسيير المؤسسة، بشرط أن يتم الحرص على تطبيقها بصفة صحيحة، كما ينص عليه المخطط المحاسبي.

المبحث الرابع: مفاهيم أساسية حول التكلفة وسعر التكلفة

يعالج هذا المبحث كل ما يتعلق بالتكلفة وذلك بتعريفها وتحديد مكونات سعر التكلفة، تصنيفها وكذا أنظمتها.

4 .1 - تعريف التكلفة وسعر التكلفة والعناصر المكونة لهما :

أولا : تعريف التكلفة

تطور مفهوم التكلفة مع تطور احتياجات المحاسبين، حيث أصبح معناها يعطي معنا عاما يختلف باختلاف الهدف الذي تستخدم من أجله والمجال الذي تستخدم فيه .

ويمكن تعريفها كما يلي :

1 – "التكلفة هي القيمة الاقتصادية لأية تضحية اختيارية، سواء كانت مادية أم معنوية، والتي يمكن قياسها بالعملة النقدية التي تبذل في سبيل الحصول على منفعة حاضرة أو مستقبلية [1]"

2 – تعرف عموما أنها [2]: " قياس للتضحية بالموارد من أجل الحصول على منفعة، التي تؤثر بالنقصان على الموجودات " .

في حين أن التعريف الحديث لها، ينصب في " مقدار التضحية بالموارد"، دون الإشارة في الحصول على الموارد .

3 – في حين يعرفها المخطط المحاسبي الفرنسي : " على أنها مجموع الأعباء المرتبطة بعنصر محدد داخل المخطط المحاسبي [3]" .

[1] صالح رزق ، عطا الله خليل بن وراد ، مبادئ محاسبة التكاليف ، دار زهران للنشر والتوزيع ، عمان ، الأردن ، 1997 ، ص 14 .
[2] محمد علي الجبالي ، قصي السمراني ، محاسبة التكاليف ، دار وائل للنشر ، الأردن ، 2000 ، ص 9 .
[3] C.ALAZARD, S.SEPARI, op cit. p113

وفي هذا الإطار نميز بين المصروف : الذي يعبر عن خروج حقيقي للنقود و والمتعلقة بمرحلة واحدة من مراحل الإنتاج و والمحددة عموما في المحاسبة العامة بالحسابات التي تبدأ من 60/ح إلى 69/ح في حين أن العبء : هو الذي يتقابل مع النتائج و اللذان يحددان نتيجة الدورة .

ثانيا : تعريف سعر التكلفة :

سعر التكلفة هو : "التكلفة النهائية لمنتوج معين في مرحلته الأخيرة و مع العلم أن تكلفة التوزيع متضمنة فيه " [4]

أما المخطط المحاسبي العام : "مجموع التكاليف المصنفة حسب ترتيب تنظيمي "[5]

ثالثا : العناصر المكونة له

أ ـ مكونات التكاليف :

يعطي سعر التكلفة و بداية من أول مرحلة إلى المرحلة النهائية و مجموع تكاليف منتوج أو خدمة معينة كما يلي [1] :

أ .1 ـ تكلفة الشراء :

تتكون من سعر الشراء زائد كل المصاريف التي ترافق العملية (حتى تخزين البضاعة) . مصاريف الإضافية للشراء تشمل:

- مصاريف النقل
- حقوق الجمارك
- كل المصاريف التي يتم دفعها للغير و حتى تصل المواد إلى المؤسسة .

أ . 2 ـ تكلفة الإنتاج : تتكون من:

- تكلفة شراء المادة الأولية المستهلكة في ورشات التحويل أو الإنتاج .
- الأعباء المباشرة و غير المباشرة الخاصة بالتحويل أو الإنتاج .

أ . 3 ـ تكلفة التوزيع :

يضم كل الأعباء الخاصة بعملية توزيع المنتوج وتتمثل أساسا في :

- مصاريف تخزين المنتوج النهائي .
- مصاريف النقل أو الإرسال .
- مصاريف الإشهار .
- مصاريف المرتبطة بمصلحة البيع .

[4] A. Boughaba, comptabilité Analytique d'exploitation, BERTI ed, ALGER, 1998, p28.
[5] I bid, p28.
[1] I bid, pp 25 →27

أ ـ مكونات سعر التكلفة :

يتكون من مجموع أعباء المؤسسة الخاصة بدورة الاستغلال والخاصة بخارج دورة الاستغلال وتنقسم إلى [2]: الأعباء المحملة ، الأعباء غير محملة ، والعناصر الإضافية .

أ . 1 ـ الأعباء المحملة : (Charges incorporables) :

هي كل الأعباء التي تكون سعر التكلفة ، والتي لها علاقة منطقية بإعداد المنتوج حتى مرحلة بيعه .

أ . 2 ـ الأعباء غير محملة : (Charges non incorporables) :

هي الأعباء التي تؤخذ بعين الاعتبار في المحاسبة العامة و لا تؤخذ في المحاسبة التحليلية ، لأن تحميلها قد يجرد التكاليف من معناها ، ويمكن ترتيبها كما يلي :

* إهتلاك مصاريف التأسيس
* إهتلاك مصاريف الإعدادية

وهي مرتبطة مباشرة بدورة الاستغلال العادية للمؤسسة.

* المنح الخاصة بتأمين حياة المؤسسة
* مؤونات الخسائر
* مؤونات الدعاوي القضائية (المنازعات)
* مؤونات تأمين القروض

وهذه مرتبطة بدورات خارج الاستغلال العادي وبظروف استثنائية .

أ . 3 ـ العناصر الإضافية :

هذا النوع ، يمثل أعباء وهمية ، ذات صفة نظرية ، وبالتالي فهي لا تدخل ضمن أعباء المحاسبة العامة ، ذلك أنها لا تعد من الأعباء التي من المفروض أن تتحملها المؤسسة في ظروف الاستغلال المختلفة وتضم [1] :

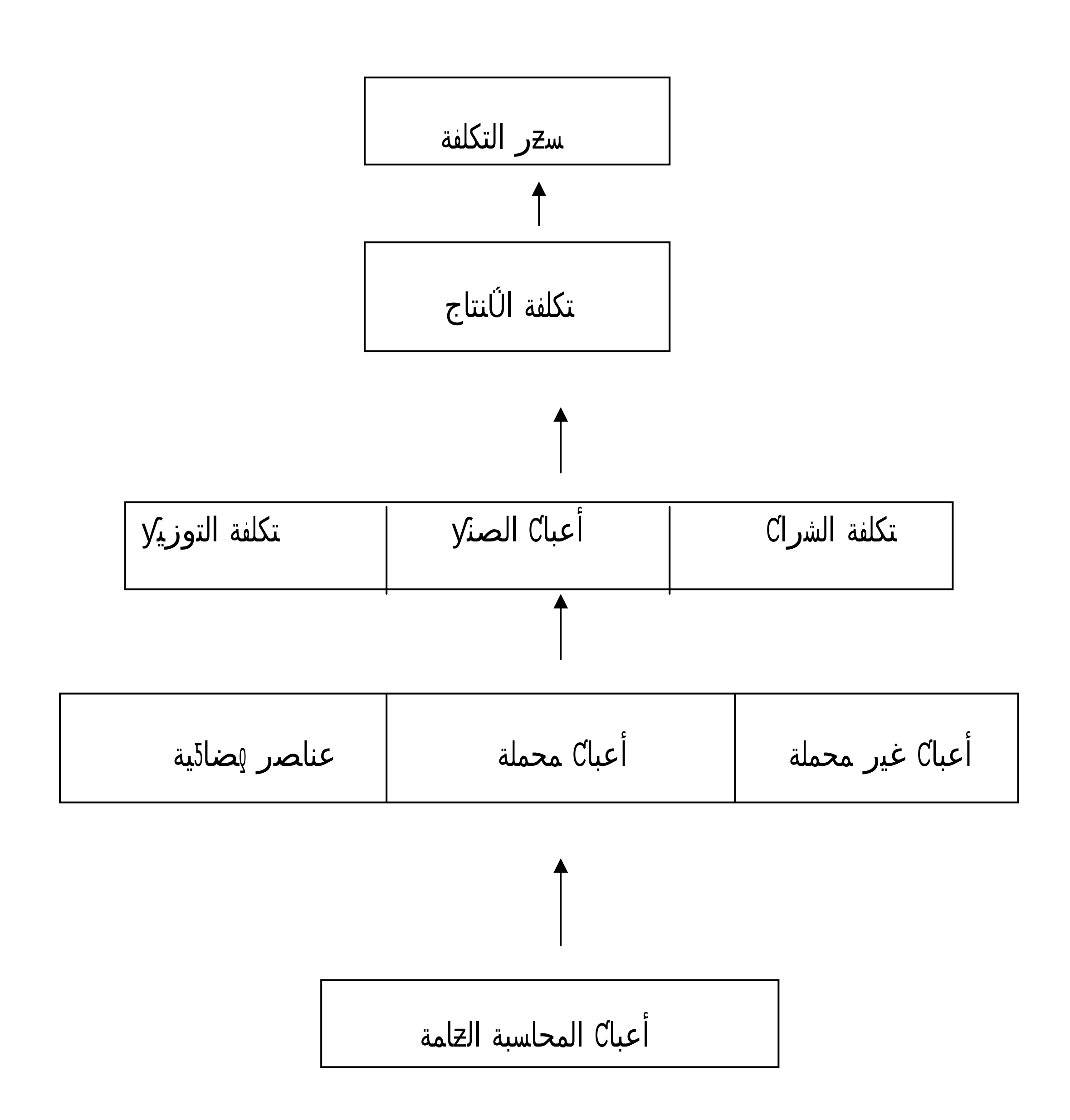
- الدخل النظري لأعمال صاحب المشروع : وتمثل الأجرة ، مقابل الأعمال التي يقوم بها و لا يتقاضى عليها مرتبا مثل باقي المستخدمين ، وتخص المؤسسات الفردية .
- الدخل النظري لنسبة متفق عليها على رأسمال المؤسسة الخاص بها : وهي ناتجة عن الفرص التي قد تفوت المؤسسة بسبب استعماله في الدورة المالية ، كفرص الإقراض والحصول على فوائد مثلا .

---

[2] N.Guedg et coll, le contrôle de gestion, ed d'org, 2ème ed, 1998, p137.

[1] المعهد الوطني التربوي ، محاسبة تحليل الاستغلال والتكاليف ، 1988 ، ص 72 .

الشكل رقم I . 1.4 : مكونات التكلفة و سعر التكلفة



المصدر: A.Barré, R.Lorey, M.Richez, comptabilité d exploitation, ed conforme au nouveau plan comptable, ISIRA, Strasbourge, 1983, p32.

4 . 2 ـ تصنيف التكاليف :

يمكن تصنيف التكاليف من عدة جوانب مختلفة و نذكر أهمها فيما يلي :

أ ـ من حيث الهيكل التنظيمي : نميز بين[1] :

أ . 1 ـ الأعباء الهيكلية: وهي الناتجة عن تسيير مصالح المؤسسة (المستخدمين و الوسائل ...) .

أ . 2 ـ الأعباء العملية : وهي الناتجة عن استخدام موارد المؤسسة .

ب ـ من حيث علاقتها بحجم الإنتاج : تنقسم إلى :

[1] P. Lassèque, gestion de l'entreprise et comptabilité, 11ème ed, DALLOZ, 1996 p26

ب . 1 ـ تكاليف ثابتة :

وهي تكاليف التي لا تتأثر بتغير حجم الإنتاج ، وتبقى مستقرة وثابتة في المدى القصير والمتوسط .

ب . 2 ـ تكاليف متغيرة :

وهي التي تتناسب طردا مع حجم الإنتاج ، حيث كلما تغير هذا الحجم بالزيادة أو النقصان ، تغيرت هذه التكاليف بنفس الاتجاه .

وهذه التكاليف تمتاز بأنها :

- يمكن تحميلها بسهولة على أقسام الإنتاج .
- إمكانية مراقبة صرفها من طرف رؤساء الأقسام .
- تكلفة الوحدة ثابتة مهما تغير الحجم .
- التكاليف الكلية المتغيرة ، تتغير بتغير حجم الإنتاج وبنفس النسبة .

ب . 3 ـ تكاليف شبه ثابتة :

هي تكاليف ثابتة في الأساس ، غير أنها قابلة للزيادة ، عند ارتفاع حجم الإنتاج ، مثل تكاليف فحص الجودة .

ب . 4 ـ تكاليف شبه متغيرة :

هذه التكاليف لا تعتبر متغيرة كليا ، ولا ثابتة كذلك ، لكنها تتغير مع حجم الإنتاج ولكن ليس بنفس النسبة ، مثل مصاريف صيانة الطاقة للمؤسسة أو القسم .

جـ ـ من حيث علاقتها بالمنتجات : ونميز بين :

جـ . 1 ـ التكاليف المباشرة :

وهي المرتبطة مباشرة بالمنتوج وتتكون أساسا من :

- العمل المباشر المبذول في عملية الإنتاج .
- تكلفة المواد المباشرة التي تحتاجها العملية الإنتاجية بصفة رئيسية .

جـ . 2 ـ التكاليف غير مباشرة :

وهي المرتبطة بالنشاط الإنتاجي عموما وليس بوحدة الإنتاج في حد ذاتها ، وهي الناتجة عن عملية توزيع الأعباء لكل الأقسام التي تساهم في العملية الإنتاجية وفق مفاتيح توزيع خاصة ، لتوزع أخيرا على الوحدات المنتجة وهي :

- تكلفة المواد غير المباشرة التي ترتبط مباشرة مع عملية الإنتاج كتكاليف الطاقة ، الزيوت ، التشحيم الوقود ، ...الخ.

ـ تكلفة العمل غير المباشر: وهو العمل الذي لا يبذل في عملية الإنتاج مباشرة ، مثل عمل أقسام الخدمات ، الرواتب ، تكلفة نقل وتخزين المواد الأولية ، المياه لأغراض الصناعة ، ... الخ.

ـ تكاليف صناعية غير مباشرة : وهي التكاليف الأخرى التي لا يمكن ربطها مباشرة بعملية التصنيع ، كاستهلاك الأصول الثابتة ، التأمين ، الإيجار ، ...الخ.

د ـ من حيث الوظيفة التي تمارسها كل إدارة من إدارات المؤسسة: وهي [1]:

د . 1 ـ التكاليف الإدارية والمالية : وتتعلق بعملية الإدارة وتمويل المؤسسة .

د . 2 ـ التكاليف الإنتاجية : وهي المتعلقة بالعملية الإنتاجية .

د . 3 ـ التكاليف البيعية : وهي المتعلقة بتوزيع وبيع منتجات المؤسسة .

هـ ـ من حيث الفترة المحاسبية [2]:

هـ . 1 ـ تكاليف إدارية :

وهي التي تستفيد منها الفترة المحاسبية التي أنفقت فيها ، ولا يوجد لها منافع مستقبلية ، وتقفل هذه التكاليف في جدول حساب النتائج .

هـ . 2 ـ تكاليف رأسمالية :

وهي التي تستفيد منها عدة دورات مالية مستقبلية ، وتصنف كأصل وتحول إلى حساب النتائج عند استهلاكها .

و ـ من حيث الأهداف ، يقسم إلى[3]:

و . 1 ـ الرقابة :

وهو إخضاع التكلفة لسلوك مخطط يهدف إلى الوصول بها لمستوى المعيار المحدد . وهنا نميز بين :

* **التكاليف التقديرية :** وهي التي تحدد مسبقا من خلال التنبؤ بالاحتياجات التمويلية .
* **الموازنات :** يتم إعدادها على ضوء السياسة الإنتاجية البيعية ، وفق خطة منسقة للعمليات في شكل نقدي ، تحدد من خلالها نفقات وإيرادات كل قسم من أقسام المنشأة (المؤسسة).
* **التكاليف المعيارية:** وتسمى أيضا بالتكاليف النمطية أو النموذجية ، وهي عبارة عن أرقام تكاليف محددة مسبقا لترجمة مالية لبرنامج سيتم تنفيذه مستقبلا في حدود سياسة معينة متفق عليها
* **الضبط الداخلي للتكلفة:** وتتمثل في المراقبة الداخلية لتدفق عناصر التكاليف في مرحلة الحصول عليها و استخدامها .

[1] أحمد نور ، محاسبة التكاليف الصناعية ، الدار الجامعية ، الإسكندرية ، 1999 ، ص 36 .

[2] فوزي غرايبية ، محاسبة التكاليف ، منشورات مكتبة النهضة الإسلامية ، عمان (ط2) ، 1979 ، ص 1 .

[3] عطية محمد ، نظم محاسبة التكاليف ، دار الجامعات المصرية ، القاهرة ، 1976 ، ص ص 10 - 30

* **محاسبة تكاليف المسؤولية:** وهي ربط التكلفة بالفرد المسؤول عن إنفاقها إداريا ، حتى يمكن مساءلته في حالة وجود انحرافات.

و . 2 ـ اتخاذ القرار :

وهنا تنقسم التكاليف إلى :

* **التكاليف المستنفذة والتكاليف غير المستنفذة:** يعتبر النوع الأول ، التكاليف التاريخية المفيدة في الحصول على إيراد (تكلفة المواد) ، في حين تعتبر الثانية التكاليف التاريخية المساعدة على تحقيق الإيراد (كتكلفة التخزين).

* **التكاليف التفاضلية:** هي التي تتأثر بأحد البدائل المتاحة نتيجة المفاضلة فيما بينها.

* **التكاليف النقدية والاسمية:** الأولى هي المدفوعة نقدا خلال دورة الاستغلال ، بينما تكون الثانية اسمية في الفترة الجارية ، نظرا لاستحقاقها وعدم دفعها ، وتدفع في فترة لاحقة.

* **التكاليف المضافة:** تمثل الفرق في التكلفة التفاضلية الخاصة بأحد البدائل وتلك الخاصة ببديل آخر.

* **التكاليف الواضحة والضمنية:** يتميز الأول بالوضوح والإفصاح والإعلان عنه بالتحديد ، على غرار النوع الثاني الذي يعتبر تكاليف فعلية غير محددة القيمة.

* **تكلفة الفرصة البديلة:** وهي التضحية التي يمكن قياسها نتيجة رفض بديل ما مقابل آخر . مع العلم أنها لا تندرج ضمن التكاليف التي تقررها المحاسبة العامة ، إلا أن لها أهمية كبيرة في تحليل التكاليف عند المفاضلة بين السياسات البديلة بهدف الاختيار الأمثل.

التكلفة الحدية: يعني التكاليف التي تتحملها المؤسسة في سبيل الحصول على وحدة إضافية من وحدات الإنتاج.

ز ـ من حيث الشياع ، تقسم إلى :

ز . 1 ـ التكلفة :

وتمثل التضحية التي يتحملها النشاط مقابل الحصول على منفعة ما قابلة للقياس النقدي والكمي .

ز . 2 ـ المصروف : وهي التكلفة المستنفذة .

ز . 3 ـ الضياع : وهي التضحية التي يتحملها المشروع دون مقابل لخدمة أو منفعة ، لتحقيق أهداف النشاط ، وينتج الإسراف عادة من الاستخدام اللاعقلاني للموارد المتاحة ، ويقاس بالوحدات النقدية .

ز . 4 ـ التكاليف المباشرة وغير المباشرة .

ز . 5 ـ تكاليف الخدمات التسويقية : وتتعلق بتوزيع وترويج ونقل المنتوج إلى الزبائن والمستهلكين.

4 . 3 ـ أنظمة التكاليف :

توجد أنظمة متعددة لتتبع التكاليف و تتبع أسعار التكلفة لمنتوج معين أو نشاطه أو طلبية ما، وترتكز هذه الأنظمة في الغالب على مايلي[1] :

أ-حساب قيمة المواد و اللوازم المستهلكة خلال عملية التشغيل: وذلك بناء على كمية المواد و اللوازم المستهلكة فعلا أثناء ممارسة التحويل خلال العملية الإنتاجية أو أداء الخدمة من طرف المؤسسة أو الوحدة الإنتاجية المعنية بالحصول على المنتوج المستهدف أو الخدمة المطلوبة. و يتم تثمين هذه الكمية اعتمادا على طريقة التسعير المطبقة و التي تعتمد في الغالب طريقة التحميل الحقيقي(الفعلي) و فق منهجية خاصة.

ب-تحديد القيمة وفق العمل المستغرق أثناء عملية التشغيل: و ذلك لترجمة الجهد البشري المبذول للحصول على المنتوج أو الخدمة و هذا انطلاقا من عدد العمال ضمن كل منصب اوعدد مناصب العمل أو من خلال الأجور و الرواتب. و يتم حساب هذه الأخيرة على أساس مقدار ساعات العمل الفعلية و الإضافية المستغرقة في العملية الإنتاجية و الأعمال الملحقة بها.

ج- تحديد قيمة مساهمة عناصر التشغيل المادية: أي تجهيزات الإنتاج المستعملة في الإنتاج و هذا عبر الاهتلاكات و وفق الأقساط العادية إضافة إلى كل المصاريف الأخرى التي قد تواكب عمليات الأداء بصفة لا مباشرة من قريب أو من بعيد.

د- توزيع التكاليف تبعا لمراكز الأنشطة المتعددة: سواء كان ذلك عبر الورشات و مكاتب الدراسات أو عبر المصالح التجارية كأقسام الشراء، البيع و التوزيع أو عبر المصالح العامة كالإدارة، المالية و المحاسبة و غيرها من باقي المصالح.
فاعتماد هذا التقسيم استنادا إلى نشاط هذه المصالح، الأقسام و المراكز، هو مصدر التكاليف من اجل التعرف عن التكاليف المعبرة و المراكز الناتجة منها في فترة ما لمعرفة حجم التكاليف لكل نشاط على حدى أو مقارنة هذا الحجم بمثيله في الأقسام و المراكز الأخرى، و بالتالي تقويم أدائها و ترشيد تكاليفها.

هـ- تحديد أسلوب أو طريقة لحساب التكاليف و سعر التكلفة: و في هذا الصدد، توجد طرق عديدة مختلفة حسب الغرض المتوخى من الحساب أو حسب طبيعة البيانات المتوفرة عن الأداء و الخبرة

[1] احمد طرطار، الترشيد الاقتصادي للطاقات الإنتاجية في المؤسسة، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 1993، ص ص102- 104.

المتوفرة عبر الزمن، على أن تقارن نتائج الحساب مع البيانات المعيارية بهدف دراسة و تحليل الفروق الناتجة عن ذلك قصد التحكم في التكاليف و عناصرها بكفاءة و فعالية.

الخلاصة:

من خلال عرضنا لهذا الفصل، الذي خصصناه لتقديم المفاهيم الأساسية لفرعين متكاملين من نظام المعلومات المحاسبي، و المتمثلان في المحاسبة العامة، و المحاسبة التحليلية، استنتجنا أنهما مرتبطان ارتباطا وثيقا، حيث تمد المحاسبة العامة، المحاسبة التحليلية بمجموعة من التدفقات في شكل معلومات و بيانات مالية، تاريخية شاملة، لتحلل و تدرس بطريقة مفصلة و دقيقة، بغرض استخدامها و استغلالها كأسس للتنبؤ بالأحداث المتوقعة، وإعداد كل المعلومات الملائمة، التي من شأنها أن تعين الإدارة في ترشيد قراراتها بما يتوافق و الإستراتيجية المسطرة من خلال دورة استغلالها، وذلك بالاعتماد على بيانات مختلفة تخص تكلفة المخزون السلعي و مختلف تكاليف الإنتاج و التي تتولد أساسا من المحاسبة التحليلية .

و عليه، فمن المهم أن نقر بأن المحاسبة التحليلية تعد من أهم الركائز التي تقوم عليها النظام المحاسبي، و من أهم مصادر المعلومات داخل المؤسسة باعتبارها تمثل أساس معالم اقتصاد السوق، بتقديمها كل المواصفات الكمية و النوعية، التي على أساسها يتوقف اتخاذ مجموعة من القرارات الهادفة إلى تحقيق المردودية المالية للمؤسسة و تحسين أدائها باستمرار .

من جهة أخرى نجد أنها تمثل إحدى أدوات مراقبة التسيير، الذي يسعى إلى مقارنة الإنجازات بما تم تسطيرها من قبل من خلال مجموعة من الوسائل، معتمدا في ذلك على نظام المعلومات، و ما يوفرها من بيانات استراتجية لمراقبة مسار المؤسسة.
لذلك سيكون موضوع الفصل الثاني، دراسة ماهية التسيير و المراقبة، ثم الإلمام بكل ما يتعلق بمراقبة التسيير و نظام المعلومات المحاسبي عامة و التحليلي خاصة.

ǼDZKRJI ĎdžĂJI

المقدمة :

"faire confiance c'est bien, contrôler c'est mieux "

هذا الشعار كان معلقا في مكتب أحد رؤساء أهم المؤسسات الكيميائية في أوروبا و ذلك منذ حوالي عشرين عاما، و ما زال لحد اليوم في ذاكرة كل من كانت لهم الفرصة في مشاهدته، حيث أنه يعكس و يمثل الطريقة المثلى لإدارة الأفراد، التي تقوم على الثقة، و لكن مع إدخال عنصر المراقبة ضمنها .

وعلى اعتبار أن المؤسسة في وسط يخضع للديناميكية من جهة، و للمنافسة الشديدة القائمة على معايير السوق المفتوح من جهة ثانية، فإن **المراقبة** تمثل بدورها عاملا هاما و فعالا، لأنها لا تعمل على تثمين كل فرد فحسب، و إنما تنصب في مضمونها على وجه الخصوص على تقويم الأداء و تصحيحه اذا لزم الامر .

و عليه فكل مؤسسة تريد أن تحقق الفعالية و الكفاءة لتحقيق إستراتيجيتها، مطالبة أن تعمل على تحقيق توليفة تجمع بين عنصري **الثقة** و **المراقبة**، لأن فيهما يكمن سر النجاح، مثلما سوف نراه فيما بعد. لذلك يجب أن يكون نظام المراقبة متداخل في الهيكل التنظيمي(أي موجود في كل مستويات المسؤولية)، و في القرارات التي يتخذها المدراء، لأن أهدافها و مبادئها التقنية، تثبت مكانتها و أهميتها في ميدان التسيير على مستوى كل تنظيم مهما كان نوعه .

و الأهم من ذلك أن الواقع أثبت أنه لا يمكن أن يكون هناك معنى للتسيير دون مسار(processus) للمراقبة و تقييم الأداء.
و حتى تكون هناك فعالية في الأداء، على المراقب أن يستلهم و يتبنى خطة واضحة و محددة لمعايير تكون ذات معنى، لذلك يجب على كل مستوى تنظيمي أن يكون واضحا في تحديد مسؤولياته على كل الانحرافات التي قد يمكن أن تتحقق على مستوى الخطة المتبناة . هذا يعني أن كل مراقبة تسيير فعالة تلزم على المسيرين أن يولوا حذرا خاصا لبعض العناصر الاستثنائية، و ذلك عند معالجة بعض النقاط الاستراتيجية، التي من شأنها أن تسمح بمعرفة فيما إذا كانت الخطة تسير وفق ما تم تخطيطه و تقديره.

و من أجل ذلك سيكون الهدف من هذا الفصل إبراز و إعطاء المفاهيم الأساسية حول كل ما يتعلق بمراقبة التسيير و نظام المعلومات الذي تتغذى منه من خلال إنجاز مهمتها الرقابية لذلك سينقسم هذا الفصل إلى :

- المبحث الأول: التسييرو المراقبة
- المبحث الثاني: أساسيات في مراقبة التسيير
- المبحث الثالث: نظام المعلومات: المادة الأولية لمراقبة التسيير
- المبحث الرابع: أسس إعداد نظام محاسبة تحليلية

المبحث الاول: التسيير و المراقبة

1.1- ماهية التسيير:

يعتبر التسيير عاملا استراتجيا و ضروريا داخل المؤسسة، باعتباره يعمل على إحداث التكامل و التناسق بين كل الوظائف، و على كل المستويات، هذا ما يسمح لها بتحقيق أداء فعال لنشاطاتها و يساهم بصفة إيجابية في تحقيق أهدافها المسطرة.

إن نجاح أي مؤسسة مقترن بدرجة كفاءتها في تطبيق أساليب و مبادئ التسيير الفعالة و الناجعة، التي تضمن الاستغلال الأمثل لكل مواردها، و بالتالي استثمار أرباحها لتوسيع مكانتها في السوق، من خلال مشاريع أخرى.

الحقيقة أن مصطلح "تسيير" نجده يستعمل مرارا و تكرارا، و لكن بدون إدراك المعنى الصحيح له دائما.

إن التسيير يعني: "التخطيط، التنفيذ، و مراقبة كل الأنشطة المحددة داخل المؤسسة بصفة واضحة [1].

و بالتالي فهو يظهر كمسار(processus)، لمجموعة من القرارات المتتابعة، و الهادفة لتنفيذ المخطط النهائي للنشاطات و استخدامها من خلال التنفيذ المراقب.

إذن: فالتسيير قائم بصفة أساسية على عنصر المراقبة و المالية و الإدارية.

من جهة ثانية، فإن تسيير مؤسسة، يعني" ضمان حياتها و ازدهارها".[2]

إن تنفيذ هذا الهدف العام، يقوم على وضع مخطط عمل، يقود المؤسسة من مرحلة أولية، إلى مرحلة نهائية. فحسب Mélèse، فإن نظام التسيير هو:

" مجموعة من القواعد و الإجراءات، و الوسائل التي تسمح بتطبيق طرق لنظام مادي(فيزيائي)، لتحقيق أهداف معينة".[3]

وفي هذه الحالة، فإن نظام التسيير، هو نظام القيادة في المؤسسة. حيث يتمثل برنامج العمل أساسا في:

1- الأهداف البعيدة المدى: أين تحدد المؤسسة سياستها العامة و استراتجيتها، من منتوجات جديدة، أسواق جديدة، خطط البحث، و أفاق خطة العمل.

2- الأهداف القريبة: يرتبط هذا النوع من الأهداف، بالدراسات التكتيكية (Tactiques) للمؤسسة، التي تهدف إلى تجسيد حقيقي للأهداف المبرمجة، و التي يتم تجسيدها فيما بعد، بتطبيق القرارات التكتيكية: تنظيم الإنتاج، تسيير المخزونات، توازن الخزينة...الخ.

[1] J. P.Briffaut, système d'information dans la gestion industrielle, p91.
" Gérer apparaît comme un processus de décisions séquentielles, visant à élaborer la planification d'activité finalisées, et à la mettre en couvre par une exécution vérifier" .

[2] et [3] C et C. Raulet, op. cit, p 7.

كما يعرف التسيير على أنه: "علم الاختيارات و العمل، يعمل على الوصول بالمؤسسة عن طريق استعمال العديد من التقنيات و الإجراءات، للمساعدة في اتخاذ القرارات".[1]

نستنتج من هذا التعريف أن التسيير نظريات و ممارسات في آن واحد، تطبيقات لعدة علوم، هي مزج بين **العلوم الصلبة** (Dure) و المتمثلة في العلوم الدقيقة، **العلوم المرنة** (Mole) و المتمثلة في العلوم الإنسانية، و بالتالي فهي مفترق طرق لعدة تخصصات(اقتصاد، تاريخ، جغرافيا، علوم سياسية، حقوق، علوم الاجتماع، الرياضيات).

حاليا، يشمل مصطلح "التسيير" التي هي كلمة أنقلوا سكسونية، بعدين اساسيين هما:

- التسيير الاستراتيجي Gestion stratégique
- التسيير العملي Gestion opérationnelle

و الشكل الموالي يبين ذلك :

الشكل رقم: II.1.1: أبعاد التسيير

التسيير

التسيير الاستراتيجي	+	**التسيير العملي**
(تسيير السوق)		**(تسيير المؤسسة)**
- تحليل استراتيجي		- الهيكلة
- توجيه		- أنظمة القرار
- استخدام الوسائل		- المعلومات
- المراقبة		- حركة الأفراد

أيضا نظام التسيير يتوسع مجاله في الداخل أكثر من الخارج.

المصدر: C. Alazard & S. Sépari, contrôle de gestion, p6.

إن المهمة الحالية للتسيير، هي التي تبحث عن تنافسية دائمة، أي موضع تنافسي قوي للاستمرار و لمحددات أخرى، و في هذا المضمون يظهر اليوم مفهومان ضمن أهداف التسيير، هما: الأداء و القيمة (Valeur).

في التسيير الأداء هو: "اجتماع الكفاءة (Efficience) و الفعالية (Efficacité).

1 C. Alazard & S. Sépari, contrôle de gestion, 5ème ed, DUNOD,paris, P6.
" La gestion, sciences des choix et de l'action, consiste à conduire une organisation en utilisant de nombreuses techniques et démarches pour aider au décisions " .

الفعالية: تعني أن تكون النتائج مطابقة للأهداف المسطرة.

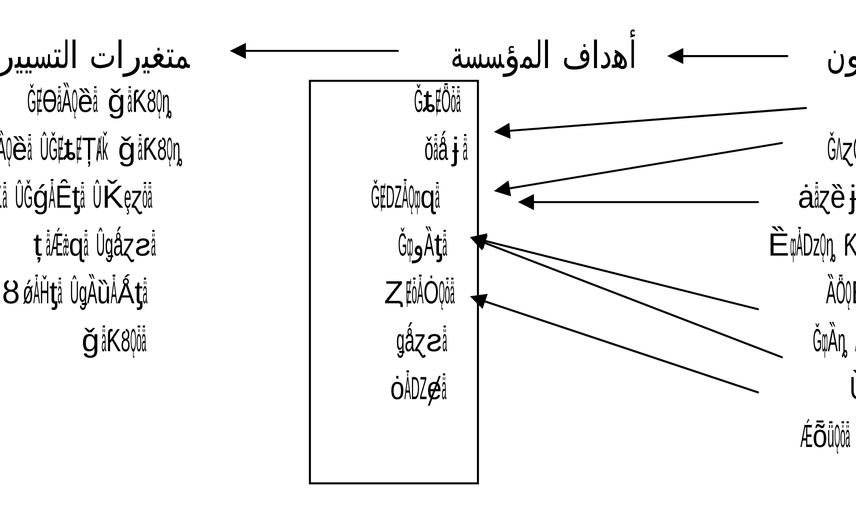
الكفاءة: تعني أفضل تسيير ممكن للموارد و القدرات بالنظر إلى النتائج.

أما القيمة فتخص المنتوج و المؤسسة بحيث أن[1] :

- قيمة أي منتوج ليس فقط في الفرق بين سعر البيع و سعر التكلفة و لكن في الميل الموجه إليه (المنتوج) من خلال الطلب بالموازاة مع المنفعة المحصل عليها.
- كما أن هذا أن القيمة لا تنتج من تحويل مادة أولية لسلعة ما و لا بمفهوم القيمة المضافة لحساب بل تكون أيضا بالعلاقة مع كل الأنشطة الأساسية (Principales) و أنشطة الدعم (de supports) للمؤسسة وهذا مع تحليل مفهوم سلسلة القيمة (la Chaîne de la valeur) ل: Porter و التي وفقها قيمة المؤسسة تمثل جزء من منتجاتها و جزء من أنشطتها.

و في الأخير نقدم الشكل التالي الذي يلخص المشكلة الرئيسية لتسيير المؤسسة في عالم اليوم:

الشكل رقم: 2.1.II : أدوات القياس و طرق تسيير الأداء



المصدر: C. Alazard & S. Sépari, contrôle de gestion, p10.

[1] C. Alazard & S. Sépari, I bid, pp 7, 9.

2.1- المراقبة كوظيفة للتسيير:

حتى يتسنى للمؤسسة من معرفة ما إذا كانت تسير وفق المسار الصحيح الذي قامت بتخطيطه و انتهاجه للوصول لأهدافها المرجوة، فإنها ملزمة بممارسة وظيفة المراقبة، هذه الأخيرة و كما سبق الذكر، عملية هامة و ضرورية لقياس درجة تقدمها و كفاءتها، لأنه أثناء نشاط المؤسسة، يمكن ظهور مجموعة من العراقيل التي قد تؤدي بدورها للخروج عن المسار المخطط، لأي سبب من الأسباب.

1.2.1- تعريف المراقبة:

تعود دور كلمة "مراقبة" في معناها إلى التأكد، الفحص و التفتيش، حيث تضم كلمة Contrôle شقين، هما: Contre - rôle و التي تعني مسك الدفاتر في نسختين[1].

إن المراقبة تعني: "القدرة على التحكم و التوجيه في الاتجاه المراد الوصول إليه [2] ".

كما تعتبر: " مسار ترتكز أسسه على الأداءات السابقة و المستقبلية[3] ".

و بالتالي، فإن المراقبة يجب أن تقوم عند الضرورة، بخطوة إلى الوراء، من أجل التعديل و تصحيح القرارات و عمليات المؤسسة.

إذن، المراقبة في المؤسسة، هي مراقبة تعديلية (Contrôle de régulation)، قائمة على الجزاء و العقاب، و تساهم في مسار التسيير:

معلومات ← فعل ← قرار ← مراقبة

فكل نموذج للمراقبة، هو نموذج للقيادة من نوع خاص، يفترض أن التشخيص (Diagnostic) و فهم النظام و أداته، قد تحقق خارج النموذج، لأن الأداء محدد مسبقا خارج النموذج، و عليه فإن موضوع المراقبة بكل بساطة، هو التأكد من أن السلوك الحقيقي، يطابق إلى أقصى درجة المحدد مسبقا.

و في ظل هذه الشروط، فإن المراقب هو مفتش و متفحص، لذلك يجب أن يكون على علم بما يجب قياسه و لماذا، على اعتبار هذه الأخيرة هي معطيات خارجية.

---

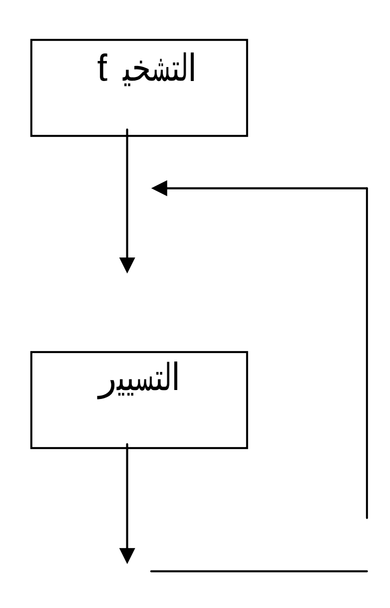
[1] عقون سعاد، محاولة تصميم نظام مراقبة تسيير، مذكرة ماجيستير، فرع التسيير، جامعة الجزائر، 2001،ص

[2] عطية محمد ، نظم محاسبة التكاليف ، دار الجامعات المصرية ، القاهرة ، 1976 ، ص ص 10 - 30

[3] R. Thietart, Le management, 7ème ed, PUF, Paris, p99.

و الشكل التالي يوضح:

الشكل رقم: II.1.3: حلقة المراقبة المرتبطة بالتشخيص



المصدر: P. Lorino, le contrôle de gestion stratégique, p13.

إن مراقبة أي منظمة من خلال نتائجها، يقوم على افتراض أن تحدد بالضرورة الوضعية التي ترغب الوصول إليها، انطلاقا مما تتحصل عليه من معلومات، من المحيط الخارجي و الداخلي، و بما يخدم أهدافها الخاصة[1] .

فالمعلومات المتحصل عليها للوضعية الحالية سيتم مقارنتها بالوضعية المرغوب فيها، و في حال ظهور اختلاف ذو معنى، فإن عملية تصحيح ستكون قيد التنفيذ.

إن تعريفا مثل هذا يحيلنا إلى عدة ملاحظات:

- إن مثل هذه المراقبة تحمل في طياتها منطقين[2]، هما:

1- منطق التعديل: و هو العمل الذي يسمح بتدرج المؤسسة نحو الوضع المرغوب فيه (الأهداف).

2- منطق التعلم الذاتي: و هو العمل التصحيحي الذي يسمح بالحصول على تجربة واقعية، و تراكم هذه التجارب، سيدفع بالمسؤول ليأخذ بالاعتبار الأهداف المرجوة. إن المراقبة بالنتائج مرتبطة دائما بصعوبة بين هذين المنطقين. فالأكيد أنه في ظل محيط مستقر، فإن منطق التعديل تكون له قيمة، و لكن في المحيط المضطرب فإن الحصة المخصصة للتعلم الذاتي تكون على قدر كبير من الأهمية.

[1] M.Gervais, contrôle de gestion, 7ème ed, economia, Paris, 2000, p7.

[2] P.Besson & H. Bouquin, "identité et légitimité de la fonction contrôle de gestion", revue française de gestion, N°82, janvier-février /1991,pp 6o-71.

و في إطار الأعمال المرتبطة بالتسيير، فإن الأهداف والإستراتجية يعتبران كمعطيات(données)، و بالتالي سينصب اهتمامنا في المسار الذي يضمن أن مسئولي المصالح، سيقترحون أعمالا مطابقة للخيار الشامل الذي تم اختياره.

و بالتالي فإن المراقبة التي نحن بصدد معالجتها في هذا الإطار، تفترض وجود عنصرين:

أ- إستراتجية محددة مسبقا(تثبت استخدام أهم خطوات القيادة)

ب- مراقبة التسيير

2.2.1- مسار المراقبة:

إن مسار المراقبة يتضمن كل المراحل التي تهيئ، تنسق و تفحص القرارات و الأعمال التنفيذية للمؤسسة.[1]

إذن، يضم مسار المراقبة عموما ثلاثة أوجه:

القرارات ← الأعمال ← النتائج

قبل خلال بعد

هذه المراحل، عولجت بأسئلة و بمهام محددة، هي:

1. **الغاية:** ماهي الأهداف ؟ ماهي المصادر ؟ كيف يتم استغلالها بطريقة أفضل ؟ و كيف يتم تقييم النتائج ؟
2. **القيادة:** خلال التنفيذ، ماهي التصحيحات الواجب استخدامها إذا اقتضت الضرورة ذلك، من اجل إعادة توجيه السير بما يوافق الغايات المختارة ؟
3. **التقييم:** كيف نقيس النتائج ؟ ماهي الكفاءة ؟ ماهي الفعالية ؟

و عليه فإن مسار المراقبة يمس كل قرارات و أعمال المؤسسة. كما أن هناك إمكانية لتطبيق هذه المراحل على المستويات الثلاثة للقرار، التي وضعها Ansoff: القرار الاستراتيجي، القرار التكتيكي و القرار العملي. و بالتالي نتحصل على مسار مراقبة مناسب مع كل مستوى قراري. و عليه فإن هذا التدرج يسمح بتوسيع مراقبة التسيير.

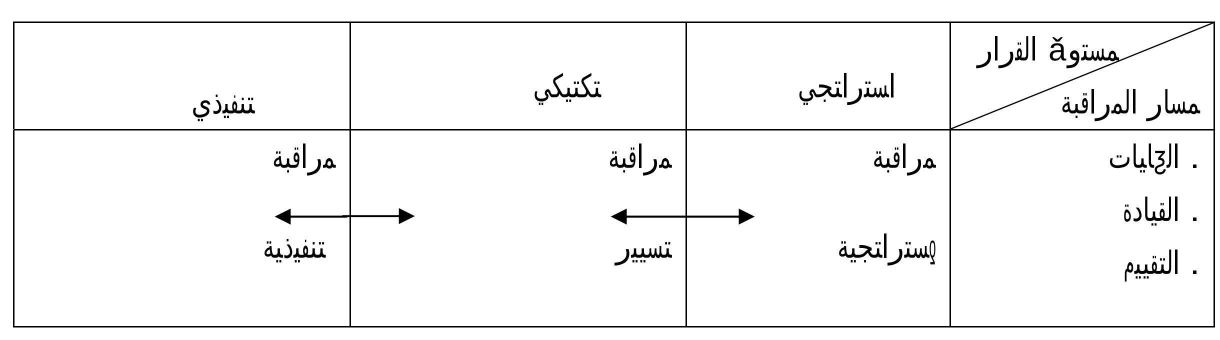
3.2.1- قرارات التسيير و مستويات المراقبة:

مع التقسيم المؤقت للتسيير، يمكن إعطاء تعاريف عدة لأنواع من المراقبة و هذا مقارنة بكل مستوى من مستوياته،[2] كما يلي:

[1] C.Alazard & S.Sépari, contrôle de gestion, 5ème ed, Dunod, 2001, p15.
"le processus du contrôle, comprend toutes les étapes qui préparent, cordonnent, vérifient les décisions et les actions d'une organisation".
[2] I bid, p16.

- التسيير الاستراتيجي، يوجه نشاطات المؤسسة للمدى البعيد: ففي هذا المستوى، يجب أن تساعد المراقبة الإستراتيجية اتخاذ القرارات الإستراتيجية، من خلال: التخطيط الاستراتيجي، إدخال المعلومات المستقبلية بالموازاة مع التشخيص الداخلي و الخارجي.
- التسيير اليومي، يتبع الأعمال المرتبطة بالمدى القصير(سنة) و الأقل من القصير(اقل من سنة): و هنا نكون بصدد مراقبة تنفيذية أو عملية، التي يجب أن تسمح بتعديل المسارات المتكررة (الإنتاجية أو الإدارية)، و هذا بالتأكد أن قواعد العمل محترمة.

و وفق هذا التقييم الزمني، تكون مراقبة التسيير موضعية(positionné)، بواجهة مشتركة(interface) و هذا بين المراقبة الإستراتجية و المراقبة العملية، هذا ما يسهل عملية التعديل في المدى المتوسط، عن طريق مراقبة تحولات الأهداف الطويلة المدى في شكل أعمال جارية(courantes).



و بإدخال هذه المراحل الثلاث لمسار المراقبة، تتحصل على الجدول التالي، مع العلم ان الحدود بين كل خانة مفتوحة، على اعتبار أن كل مرحلة مكملة للأخرى و متداخلة فيما بينها.

الجدول رقم: II.1.1: المراحل الثلاث للمراقبة

مستوى القرار / مسار المراقبة	استراتجي	تكتيكي	تنفيذي
. الغايات . القيادة . التقييم	مراقبة إستراتجية ⟷	مراقبة تسيير ⟷	مراقبة تنفيذية

المصدر: C.Alazard & S.Sépari, op cit, p16.

وفي هذا الصدد عرف Anthony، المراحل الثلاث للمراقبة كما يلي[1]: " التخطيط الإستراتيجي هو المسار القائم على تحديد أهداف المنظمة، والإستراتيجيات الواجب إعتمادها للوصول إليها، أما المراقبة التسيير: فهي المسار الذي من خلاله يتأكد المسيرون، أن الموارد قد تم الحصول عليها وتم إستخدامها

[1]- H.BOUQUIN, le contrôle de gestion, 2éme ed, PUF, Paris, 1991, p32.

بفعالية (بالنسبة للأهداف) و بكفاءة (بالنسبة للوسائل المستعملة) من أجل تحقيق أهداف المنظمة في حين أن مراقبة العمليات : هي المسار الذي يضمن أن المهام المحددة قد نفذت بكفاءة وفعالية ، كما يمكن أن نعرف كل مرحلة على حدى كما يلي :

1 ـ المراقبة الاستراتيجية :

إن استراتيجية أي مؤسسة تتلخص في مجموعة من القرارات الخاصة بـ[1] :

* تحديد الأهداف العامة للمؤسسة ومهامها .

* مجال نشاطها .

* دراسة المحيط من أجل تحديد نقاط الضعف والقوة وذلك من أجل الصمود أمام مختلف التغيرات الناجمة عنه .

إذن الاستراتيجية ، هي الأداة التي من خلالها تقوم المؤسسة بالمزج بين مجموع الأهداف المحددة والوسائل التي تسمح بالوصول إليها ، وهي بالتالي تعمل على خلق وضع position جيد لها في المحيط (السوق) ، لتحصل دائما على نتائج مرضية .

2 ـ مراقبة التسيير :

هي المسار الذي يسمح بالتحقق ، أن الوسائل الموضوعة تحت تصرف المؤسسة ، قد استخدمت على أكمل وجه للوصول إلى الغايات المنشودة ، وذلك عن طريق عملية المراقبة (تحديد الانحرافات ، مقارنة التقديرات بالنتائج الفعلية).

في هذا الإطار يظهر هذا المستوى من المراقبة كحلقة وصل بين التخطيط الاستراتيجي ، ومهام المستوى التنفيذي ، لأن هذه الأخيرة تساهم في وضع الأهداف القصيرة المدى ، وإعداد الموازنات التي من المهم أن تكون مطابقة مع الغايات الطويلة المدى .

3 ـ المراقبة التنفيذية

تعنى مدى مطابقة التنفيذ للأوامر والإجراءات المحددة ، حيث تشمل أعمال تتميز باستخدام واسع للبرامج المعلوماتية ، كتسيير الخزينة ، الأجور ، ملفات الزبائن ... الخ ، وبالتالي يقتصر عمل المسؤول في التوجيه والإشراف على مختلف المهام التسييرية ، ولا يتدخل إلا عند الضرورة.

4.2.1- أشكال المراقبة :

إضافة عن مستويات المراقبة السابقة الذكر ، نجد أشكال أخرى للمراقبة ، والمتمثلة في[1]:

[1] H.BOUQUIN, I bid, p37

1 ـ المراقبة التنظيمية :

الواقع أن المؤسسة تتصرف في مجموعة من الموارد الداخلية الخاصة ، والتي يجب أن تراقب حتى تكون متاحة دائما خلال نشاطها وموجهة عند الأداء المراد بلوغها .

المراقبة التنظيمية تبحث عن تطوير القواعد والإجراءات التي تهيكل القرارات ، وتمثل مرجعا لمتخذيها لتحديد سلوكهم ، وبالتالي يجب أن نضمن في نفس الوقت متابعة وجودة المسار القراري .

كما تشمل أيضا المراقبة التنظيمية الداخلية ، كل المستويات المنظمة ، بشقيها الوظيفي والعملي ، وتهدف إلى أن تكون الأعمال الفردية والجماعية متقاربة مع الأداء المسطرة .

هناك أنواع من الطرق مستعملة من طرف هذا المراقبة :

- التخطيط
- تثبيت القواعد والإجراءات
- تقييم النتائج والأداء .

2 ـ المراقبة الداخلية :

يخص هذا النوع تحديد القواعد والإجراءات و احترامها ، إذ أن نظام محاسبي الحسابات والمحاسبين المعتمدين ، يعرفون المراقبة الداخلية على أنها : "مجموعة الضمانات ، التي تساهم في تحكم المؤسسة ، حيث تهدف من جهة ، تامين الحماية والمحافظة على أصول وجودة المعلومات ، ومن جهة ثانية ، تطبيق تعليمات المديرية وتطوير الأداء " *

3 ـ المراجعة الداخلية ، المراجعة المالية ، المراجعة التنظيمية :

يعد حاليا مصطلح "المراجعة" واسع الاستعمال في المؤسسات ، وحسب المعهد الفرنسي للمراجعين والمراقبين الداخليين ، تعتبر المراجعة الداخلية :"نشاطا منفصلا عن محاسبة الحسابات يساعد الإدارة عن مراقبة كل الأنشطة. ويجب على المراجعة أن تعطي رأيا حول فعالية وسائل المراقبة التي هي تحت تصرف المسؤولين (*)

يقر Collins أن المراجعة تشمل في مضمونها[1]:

- الإجراءات المنهجية لعملية المراجعة .
- مهمة المراجعة تتم من طرف شخص مستقل ومؤهل .
- التأكد أن من هو مسجل يوافق ما هو موجود فعلا .
- التأكد من أنها تتم وفق القواعد القانونية .

* -« C'est l'ensemble des sécurités contribuant à la maîtrise de l'entreprise, il a pour but, d'un coté d'assurer la protection, la sauvegarde du patrimoine, et la qualité de l'information, de l'autre, l'application des instructions de la direction, et de favoriser l'amélioration des performances »

(*) -l'audit interne et une activité autonome d'expertise, assistant le management pour le contrôle de l'ensemble des activités. L'audit doit permettre un avis sur l'efficacité des moyens de contrôle à la disposition des dirigeants ».

1 L.Collins et G.vallin, audite et contrôle interne, DALLOZ, 1986,p24.

- اقتراح الحلول الممكنة للمشاكل التي تواجهها المؤسسة .

و بالتالي فإن مراقبة التسيير، هي جزء من المراقبة الداخلية، على أساس أنها تمثل مجموعة الإجراءات و القوانين الهادفة إلى تقوية فعالية التسيير، من ترشيد استغلال الموارد المتاحة و توجيه مواصفات الانتاج و بالتالي التحكم في تسيير عمليات الاستغلال بما يخدم أهداف المؤسسة.

المبحث الثاني : أساسيات في مراقبة التسيير

تمهيد :

إن مراقبة التسيير، وظيفة حديثة في مجال التسيير، بحيث يمكن تحديد الميلاد الرسمي لها، عام 1939، عندما تم إنشاء " معهد الأمريكي للمراقبين " (Controller’s Institute of America)، في حين أنه لم يبدأ في فرنسا، إلا بعد الحرب العالمية الثانية [1].

وقد ارتبط في ظهور بالوظيفة الإنتاجية، ليشهد فيما بعد تحولات واسعة، مع مرور الزمن مرتبطة بالأهداف الاستراتيجية و الأداء . وسنحاول من خلال هذا المبحث، استعراض كل ما يخص مراقبة التسيير في مختلف جوانبه .

2 ـ 1 ـ ظهور وتطور مراقبة التسيير :

إن مراقبة الأنشطة كان الهدف الأول لمراقبة التسيير، الذي كان أول ظهورها مع الثورة الصناعية، نهاية القرن 19، وبداية القرن العشرين على وجه الخصوص [2].

يمكن عرض مختلف مراحل تطورها كما يلي :

1 - هو نتاج التطور الحاصل في العالم التقني والاقتصادي، الذي صاحب تحاليل "تايلور" (1905) حول مراقبة الإنتاجية، أبحاث « Gantt » (1915) المتعلقة بالأعباء الهيكلية وخيارات مؤسسة « General Motors » (1923)، و « Saint-Gobain » (1935) لوضع هيكلة عن طريق التجزئة والتقسيم (Structures par division) . وبالتالي، مراقبة التسيير في هذه الفترة كانت تخص النشاط الإنتاجي، الذي لم يكن إلى ذلك الوقت يسمى كذلك .

2 - تطور أولي في مجال التحليل، لأولى أشكال مراقبة التسيير، ظهرت مع نمو حجم الوحدات الإنتاجية وتعدد لنشاطاتها . في هذا الوقت أصبح من الضروري تمثيل المهام، والمسؤوليات من خلال ممارسة مراقبة تجاه المنفذين .

كذلك بعد تحليل التكاليف، تقوم المؤسسة بوضع موازنات تقديرية وفعلية، لإجراء المقارنة ومراقبة التنفيذ وقياس الإنحرافات، هذا ما جعل مراقبة التسيير في أغلب الأحيان تعتبر، كمرادف لمراقبة

---

[1] A.Khmakhem, J.L. ARDOIN, introduction au contrôle de gestion, Bordas, 1971, p9.
[2] C.Alazard et S.Sépari, opcit, p13

الموازنات ، وهذا خطأ ، لأن هذه الأخيرة ، تمثل جزء ضمن مراقبة التسيير ، بحيث إذا أقصيناها ، يضيع الأساس وعنصر في معناها ، ويفقد بالتالي نفعه .

إن المبادئ والطرق الأولية لمراقبة التسيير ، ظهرت بين 1850 و 1910 في الولايات المتحدة و أوروبا ، في حين أن التطبيق بدأ يتحقق شيئا فشيئا مع حاجة المؤسسات له .

3 – ومع تطور المنتجات والخدمات في ظل تنامي تقنيات التنبؤ والتحليل فقد أصبح المسيرون يبحثون من خلال مراقبة التسيير ، المساعدة في إتخاذ القرارات وقاعدة لمراقبة الأفراد على مستوى الهيكل التنظيمي .

4 – في بداية السبعينات فإن أكبر المؤسسات الفرنسية التي إعتمدت نظام مراقبة التسيير ، قامت بإعادة تقريبية لنموذج المؤسسات الصناعية الأمريكية وفق العناصر التالية :

– مسار تخطيطي لتسيير الموازنات ، ومراقبتها إنطلاقا من المدى الطويل إلى المدى المتوسط .

– هيكل تنظيمي مقسم أفقيا إلى مراكز مسؤولية .

– نظام قيادة وفق التوليفة أهداف وسائل (أي معلومات حول النتائج التي تسمح بتعديل المهام) .

كما أنه منذ بداية القرن ، تم إعتبار مراقبة التسيير في ظل التسيير التيلوري ، قائم على أربعة أسس :

1 – الثبات في الزمن .

2 – المعلومة الكاملة للمسير .

3 – البحث عن تدنية التكاليف .

4 – تكلفة الإنتاج متضمنة في التكلفة الكلية .

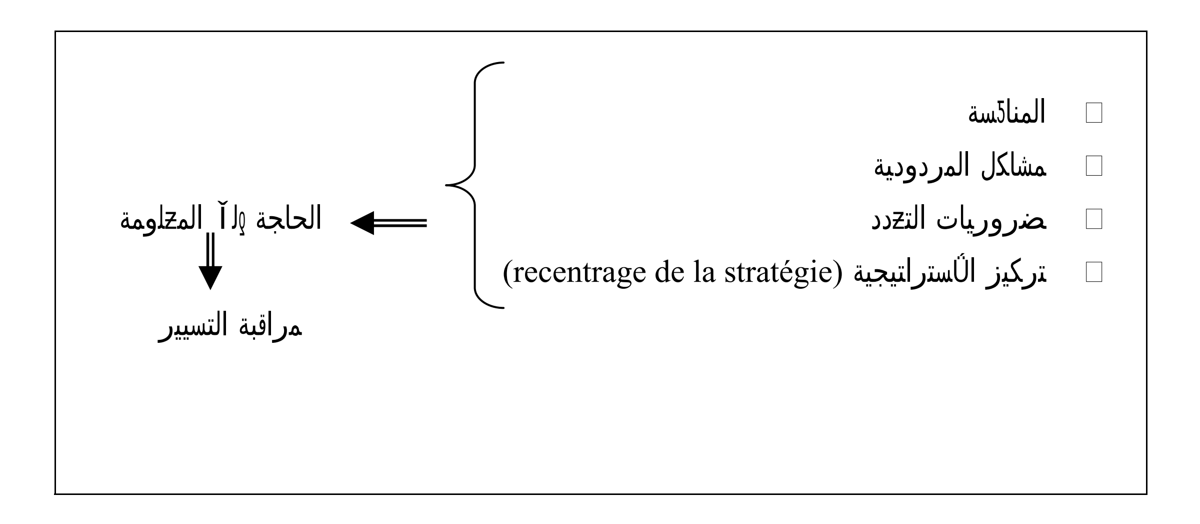
إذن ، مراقبة التسيير هي نموذج لقياس ومراقبة الإنتاجية الصناعية، وبالأخص إنتاجية العمل المباشر.

5 – مع بداية السبعينات ، الاضطرابات الداخلية والخارجية للمؤسسة ، أجبرتها على إعادة وضع الأسس بصفة معمقة لهذا النموذج ، في أهدافه ، أدواته واستعمالاته .

6 – أخيرا ، فإن كل نظام معلومات مساعد في تسيير الأداء يجب أن يأخذ في الحسبان ، القيود والبدائل الموجودة في المحيط الاقتصادي ، و التوجهات الاستراتيجية للمؤسسات وكذا لقيودها التنظيمية .

وعليه فإن تحول مراقبة التسيير مرتبط بتفاعل (interaction) بين المؤسسة ومحيطها ، أي أنه يتطور في الزمن في فترة المشاكل وأحيانا عند الأزمة ، والمتمثلة في الجدول التالي :

الشكل رقم : II .2.1: فترات الأزمة التي تظهر فيها أهمية مراقبة التسيير



المصدر : N.Guedj, contrôle de gestion, p27.

هذا يعني أن المؤسسة التي لا تبحث عن المعلومة (خاصة الداخلية)، هي المؤسسة التي تتخلى عن نشاطها، لأنها لا تملك علاقة وثيقة مع المحيط تمكنها من تكييف نفسها مع التغيرات التي تحدث باستمرار.

ويمكن إعطاء أمثلة عن بعض المؤسسات التي تبنت مراقبة التسيير المرتبط بالتكيف مع تغيرات المحيط :

1 – مؤسسات التأمين الناجحة التي كانت خاضعة لجو المنافسة مع مراكز الضمان الاجتماعي في 1978 بسبب القانون المناسب لهذا الأخيرة، قامت بتطوير وظيفة مراقبة التسيير لتأمينات .

2 – المؤسسات الصناعية الصيدلانية التي واجهت تغيرات تنظيمية عديدة، كانت تقوم بإعادة تنظيم مراقبة التسيير بصفة دورية .

4 – الاستراتيجيات الموحدة والشبكات التي هي في تطور مستمر اليوم، تستدعي مراقبة تسيير جديدة، ولكن منذ سنوات ومع التوجهات الاقتصادية و التكنولوجية والسياسية، أصبح من الضروري إكتساب القدرة على التكيف .

إذن : الحصول على المعلومة، معناه التكيف والقدرة على التصرف.

(être informé, c'est s'adapter, c'est pouvoir agir)

وفي هذا الإطار، فإن العديد من الضغوطات والتطورات، أدت إلى ظهور مراقبة تسيير بوجه جديد وبهذا فإنها أكثر إتساعا وبتجربات وأدوات متعددة، من ضمنها : البعد التنظيمي و الاستراتجي للمؤسسة .

2.2 تعريفها وأهدافها :

1.2.2 ـ تعريفها :

لقد عرفت مراقبة التسيير منذ ظهورها ، مفاهيم عديدة اختلفت باختلاف فترات التطور التي عرفتها و باختلاف الأهداف التي جاءت من أجلها ، و يمكن إدراج في البداية أهم مراحل تطور مفهوم مراقبة التسيير ، حسب التيارات المختلفة .

الجدول رقم : II .1.2 : أهم مراحل تطور مفهوم مراقبة التسيير

التيارات	تعريف مراقبة التسيير
1 ـ التيار الكلاسيكي	ـ مراقبة مالية ومحاسبية ـ قائمة على التأكد ـ تحليل الانحرافات والمسؤوليات
2 ـ مدرسة العلاقات الانسانية	ـ مراقبة اقتصادية و اجتماعية ـ مبنية على التحفيز والمشاركة من خلال الاتصال .
3 ـ التقارب النظامي	ـ مراقبة متكاملة للأنظمة الفرعية ـ قيادة المؤسسة . ـ العلاقة بين الهيكلة ، الأهداف والأداء

المصدر: P.Lauzel, contrôle de gestion et Budget, p8.

وحتى يمكننا الالمام بمفهوم مراقبة التسيير ، من المهم أن نستعرض مجموعة من التعاريف ، كما يلي :

- إن أولى تعاريف مراقبة التسيير ، هو الذي قدمه Anthony عام 1965 بالطريقة الآتية : "مراقبة التسيير هو المسار الذي من خلاله يضمن المسيرون ، أن الموارد المتاحة ، استخدمت بفعالية مقارنة بالأهداف ، وبكفاءة مقارنة بالموارد المستخدمة ، من أجل تحقيق أهداف المنظمة [1] .
- يعرفه المخطط المحاسبي العام (PCG) 1982 أنه :

"مجموعة الترتيبات المتخذة ، التي تقدم للمسيرين وللعديد من المسؤولين ، المعلومات اللازمة بالأرقام ، وبصفة دورية والتي تميز سير المؤسسة " [2]

[1] -C.ALAZARD, S.Separi, op cit. , p16.
[2] -J.MULLER, T. CUGAUBERE, contrôle de gestion, Paris, 1990,p18.

- يضيف GERVAIS للتعريف الأول : أنه تم استغلال الموارد الموجودة بفعالية وكفاءة ، بما يتلاءم وأهداف المنظمة ، وأن المهام قيد التنفيذ تسير في إتجاه الاستراتيجية المحددة ، إضافة إلى كونها حسنة الأداء[1] ، أي (أن قيمة الموارد المستخدمة ، تبقى أقل من القيمة المضافة إجتماعيا والمعترف بها من طرف السوق *) .

يمكن استخلاص عدة ملاحظات من هذا التعريف كما يلي :

1 – نظام مراقبة تسيير تشمل مسار وهيكلة في آن واحد ، بحيث أن :

– المسار هو مجموعة من المهام المنفذة .

– الهيكلة : تخص التقطيع التنظيمي وبناء المعلومات التي تسهل المسار .

2 – مراقبة التسيير تتطلب تدخل فئتين من المسيرين ، ذات أدوار مختلفة ، هما :

– المسيرون العمليون ، يقومون بتحميل أحكامهم على النظام وتبني مخططات تسمح ببلوغ الأهداف وتقويم الأداء .

– مسيرون أكثر وظيفية ، يقومون بجمع ، تلخيص وتقديم المعلومة الضرورية للمسار ، تحليل أوضاع المؤسسة وتقديم تقارير للتشخيص و تقديم الأحكام من طرف المسيرين العمليين .

3 – أهداف المؤسسة في إطار تكوين الاستراتيجية ، وفي مسار مراقبة التسيير تعتبر كمعطيات données في حين الحصول على التجربة بإجراء التصحيحات والتطور الدائم للمضمون ، يؤدي بالمسيرين إلى تحديد الأسباب وبالتالي فإن مراقبة التسيير تشكل مصدر إصغاء دائم ، حتى تتم تقديراته في الوقت المناسب وحتى يبقى النظام صالحا .

4 – الكفاءة ، الفعالية والملائمة : مصطلح الكفاءة مستخدم هنا بمعناه التقني ، أي مجموع المخرجات out puts (النتائج المحققة) مقارنة بالوحدات المدخلة In puts (الوسائل) التي تم تجنيدها في حين أن الآلة التي تعمل بكفاءة هي التي تنتج كمية أكبر من المخرجات الممكنة إنطلاقا من كمية مدخلات معطاة

وبالعكس ، الفعالية تتم من خلال المقارنة بأهداف المؤسسة (إلى أي درجة تم الوصول إلى النتائج المنشودة) .

5 – مراقبة التسيير تحمل في طياتها بعدين[2] : التحكم في التسيير الذي يعكس الغايات ، والأحصاء الوسيلة التي تسمح بالعقاب أو الجزاء وهذا تبعا للنتائج المتحصل عليها .

وبالتالي فإن مراقبة التسيير كأداة للتحكم في التسيير هو :

"مجموعة الوسائل المستخدمة من طرف المؤسسة من أجل مساعدة المسؤولين العمليين ، للتحكم في التسيير والوصول للأهداف المسطرة" .

[1] M.GERVAIS, contrôle de gestion, 7ème ed,economia,Paris, 2000,p12.

* قيمة الموارد المستهلكة معبر عنها دائما بتكلفة ، في حين أن القيمة الاجتماعية المعترف من طرف السوق ، هي المعبر عنها بالتقرير (السعر ، الجودة ، الآجال).

[2] Isabelle et L. de Kerviler, le contrôle de gestion, 3ème ed, economia, paris, 2000, p9.

أما كأداة للتحكم فهو : "مجموعة التقنيات التي تسمح بضمان الاستعمال الأكبر لأدوات التسيير ، بالإضافة إلى الحصول على نتائج مطابقة للتقديرات " .

وهكذا ، نلاحظ في كل هذه التعاريف أن كل بعد يكمل الآخر ، بحيث أن التعريف الأول يضع النقاط على الوسائل المستخدمة للمساعدة ، أما الثاني فيضعها على أدوات المراقبة .

نستنتج من كل التعاريف السابقة أنها تشترك في نفس المضمون رغم اختلاف الصياغة . واعتمادا عليها يمكن بلورة هذا التعريف الشامل كما يلي :

"مراقبة التسيير هو المسار المستخدم داخل الوحدة الاقتصادية ، لضمان تجنيد فعال ودائم للطاقات والموارد ، بغية تحقيق الأهداف المسطرة التي تطمح لها " .

2.2.2- أهداف مراقبة التسيير :

1. إصلاح العلاقة بين مراقبة التسيير الاستراتيجية والعملية :

في هذا الإطار فإن الأداة المناسبة لهذا الاندماج ، هو لوحة القيادة ، الذي يحوي معلومات مستخلصة : محاسبية وإدارية والتي تساعد في اتخاذ القرار ، في نفس الوقت قاعدة للحكم على أداء الأعوان . في حين ، أن الحكم على الأداء معناه مراقبة في المستقبل (à posteri) .

إن مكانة مراقبة التسيير في المؤسسة يطرأ عليها التغيير والتعديل ، لذلك يجب أن تكون الروابط بين المراقبتين في اتجاه واحد . إن القائد في المؤسسة هو :

المدير العام
+
المسؤولين العمليين
+
مراقبة التسيير (Copilote) :
برج المراقبة + مساعد القائد

= مجموع القيادة

هذا يعني أن لوحة القيادة لهذه الفرقة تتكون من معلومات حقيقية متكاملة وموحدة ، أي تسمح بقيادة قبلية (Priori) أفضل ، تنسيق بين مهامهم وهي بالتالي أوسع من إطار وظائفهم بالمعنى الأدق .

ولكن في المقابل يجب إدخال على وظيفة القيادة ، المبادئ العملية في حين نجد هناك تستخدم لوحات قيادة تكون متباعدة على خطوط السير الاستراتيجي ، وبالتالي فإنها لا تستطيع أن تساعد في قيادة المؤسسة . وهذا يمكن أن يرجع لسببين :

* إما أن يكون مراقب التسيير جاهلا في حد ذاته للاستراتيجية
* أو مفهومه للوحة القيادة جد كلاسيكي أو جزئي

والخلاصة أنه حتى تتحصل المؤسسة على المعلومات الصالحة و يجب أن تكون القيادة المتعلقة بكل وظيفة فعالة و وإذا يلزم على المراقب أن تكون له ثقافة واسعة من التسيير المالي المحض و كما يلزم وجود نوعين من المعلومات المتكاملة :

أ – معلومات تسمح بقيادة حقيقية لمختلف أنشطة المؤسسة .

ب – معلومات تسمح بفحص القيادة و فيما إذا كانت كما يجب أن تكون عليه .

2 . نقائص الآثار السلبية لنظام قياس الأداء :

فعلى المراقب أن يتجنب أن تكون المعلومات القاعدية متضمنة في المعلومات الأولية و حتى لا تفقد معناها على المستوى التقني (أرقام بدون معنى و طرق تقييم ضعيفة و الخ) ما دام ليس هناك حواجز بين المعلومات القاعدية والاستراتيجية). وعادة ما يكون ضعف المعلومة ناتجا عن سلوك ومهام الأفراد.

النظام

المعلومات

السلوك

وحتى يقوم نظام المعلومات بمهامه على أكمل وجه و يجب عدم تجنيد الأفراد وتشجيعهم على ضعفه إذ أن هذا الوضع هو السائد في أغلب الأحيان و على اعتبار أن وثائق المعلومات تتمثل في الموازنات التي من خلالها يتم تقييم الأداء .

3. قياس الاداء: اذ يمثل تحقيق حلقة (الخطأ و معلومات و تصحيح) الهدف الرئيسي لمراقبة التسيير و عن طريق مقارنة الانجازات الفعلية بالمعاييرالتي تمثل الترجمة القياسية للأهداف[1]

و بالتالي:

- توفير المعلومات الضرورية للإدارة العليا لمراكز المسؤولية.
- صيانة النظام المحاسبي و التحكم في المعلومات و اعداد لوحات القيادة.
- محاولة التقليل من نسب عدم التاكد.
- تكوين مقياس للنتائج و المؤشرات حول فعالية التسيير من خلال التطرق الى مختلف مراكز المسؤولية.

[1] A. Khmakhem, J.L Ardoin, introduction au contrôle de gestion, BORDAS, pp 61-62.

- قيادة المسؤولين إلى التعاون من اجل ايجاد هيكل مكيف و محدد بين قواعد العمل و المسؤولية و العمل على التنسيق في اطار الصلاحيات المخولة لمراقبة التسيير.
- تطبيق السياسة العامة للمؤسسة من خلال تحديد الاهداف بوضوح
- معالجة الانحرافات و تصحيحها لاتخاذ القرارات السليمة.

3.2- الخصائص والمكانة :

1.3.2- الخصائص :

من خلال التعاريف المقدمة سابقا يمكن استنتاج الخصائص التالية ، لمراقبة التسيير :

أ - مراقبة التسيير وسيلة للمعلومات :

بحيث لا يمكن أن يكون وجود لها أو للقيادة ، دون وجود نظام معلومات يرتكز عليها المراقب لتشخيص الأداء ، ويكون في خدمة متخذي القرار ، بدون لغة تمكنهم من الاتصال مع أفراد كل مستويات السلم التنظيمي [1] .

إن المعلومات تسمح للمراقب بتأسيس فرضيات حول تطور وتغير محيط المؤسسة ، مما يسهل وضع خطط مستقبلية في المديين القصير والمتوسط لنشاطها ، واتخاذ قرارات على ضوئها ، ليصل فيما بعد إلى استنتاج الفروق وتحديد الأسباب والقيام بالتصحيحات المناسبة .

ب - مراقبة التسيير وسيلة للتحفيز :

بما أن الهدف من مراقبة التسيير هو ضمان تنفيذ الأوامر لتحقيق أهداف المؤسسة ، وهي تتم من خلال أربعة إجراءات :

- إعداد خطط عمل تحدد الأهداف العامة .
- تجزئة الاهداف العامة إلى أهداف فرعية ترتبط بمسؤوليات التنفيذيين .
- مقارنة النتائج بالأهداف
- تحفيز الأفراد حتى يكون تنفيذهم مطابق للأهداف .

وفي هذا الصدد فإن التطورات الجديدة لمراقبة التسيير تعمل على تطوير نظام التحفيز القائم أساسا على "العقاب السلبي" (Sanction négative) نحو العقاب الايجابي (إمكانية الارتقاء في السلم التنظيمي) هذا يعني أن الأفراد لا يرتقون إلا إذا كانت الحاجات من النوع الأدنى قد تحققت ، إذن فإن الحاجات التي لم تلبى ، هي التي تفسر سلوك الأفراد ، حيث يكمن المبدأ الديناميكي للتصرفات البشرية .

ج - مراقبة التسيير وسيلة للفحص والعقاب :

وفي هذا الصدد ، فإن كل انحراف يكتشف يصبح مصدرا للعقاب [2] . فإذا كانت مراقبة التسيير بمعناها

[1]-A.Burlaud, C.simon, Comptabilité de gestion, 2ème ed, Paris, 2000, p25.
[2] I.L.de Kerviler, op cit , p 11.

الإداري (Sens managerial) تسمى بوضع نظام تحفيز من خلال : تقسيم التنظيم إلى مراكز مسؤولية تقسيم الأهداف العامة إلى أهداف فرعية (حسب المراكز) ، فهو أيضا يسمى بوضع نظام عقابي ، من خلال الأداة المحاسبية التي يرتكز عليها (محاسبة تسيير ومحاسبة موازنية) .

ونميز نوعين من المراقبة التي يمارسها المدير العام :

- مراقبة ذاتية (auto contrôle) بصفته قائد المؤسسة ، حيث يراقب الأداء من خلال مؤشرات الأداء التي توجد في لوحة القيادة ويأخذ من تم المقاييس اللازمة لتقليص الانحرافات ، التي قد تكون سببا في إجراءات العقاب .
- أما النوع الثاني من المراقبة فهي التي تخص السلم التنظيمي ، حيث تبقى مصدر المعلومات عن أسباب الانحرافات وتحليل كل ما هو ذات معنى ، كما تلزم على جميع المسؤولين ، التبريرات اللازمة للأخطاء المسجلة ، والتي بدون شك يمكن تفسيرها. وقد تعود لعوامل خارجية مثل : تغير معدلات الأعباء الاجتماعية ، ارتفاع تكاليف القدرة الشرائية للزبائن ، ..الخ . ومن خلال هذه التفسيرات تأخذ المديرية العامة فكرة سيئة عن جودة تسيير هذا المسؤول ، وينتج من ذلك نتائج بالضرورة ، حيث يخشى أن يكون الحكم قاسيا ، لأن مسؤول مركز التحليل ، ساهم بنفسه في تحديد الأهداف . وبالتالي ننتقل تدريجيا من لزوم الوسائل إلى لزوم النتائج .

إذن ، فمراقبة التسيير لا يمكن أن تؤدي دورها إلا في وجود نظام عقاب ومكافأة ، والذي يمكن أن يكون ذو طبيعة مالية ، كما يمكن أن يقوم على عنصر الاعتراف وتقييم الأفراد من الناحية الاجتماعية .

2.3.2- مكانتها :

تعتبر مراقبة التسيير ، نقطة تجمع المعلومات ومركز كل التدفقات في المؤسسة ، فهو يتلقى ، يعالج ، يحلل ، يستغل ، يفسر ويرسل معلومات أخرى في شكل آخر للجهات المعنية .

لذا فإن مكانتها في نشاط المؤسسة مهمة جدا ، وحاليا أصبحت ضرورة لا يمكن الاستغناء عنها .

لكن وضعها في الهيكل التنظيمي يمثل مشكلا ، لا يؤخذ بعين الاعتبار لعدة أجيال . ومن الهام أن مكانتها متعلقة بـ[1] :

- حجم المؤسسة .
- طريقة عملها (مركزية ، لا مركزية) .
- الوسائل المتاحة .
- الأهداف المسطرة من طرف المديرية العامة .

[1]-Z et I. De kerviler, op cit. P12.

وعموما مراقبة التسيير يقع في مركز المديرية المالية ، إما كمسؤولية مستقلة ، أو كمسؤولية متقاسمة عندما تكون الوظيفة مجسدة من طرف المدير المالي .

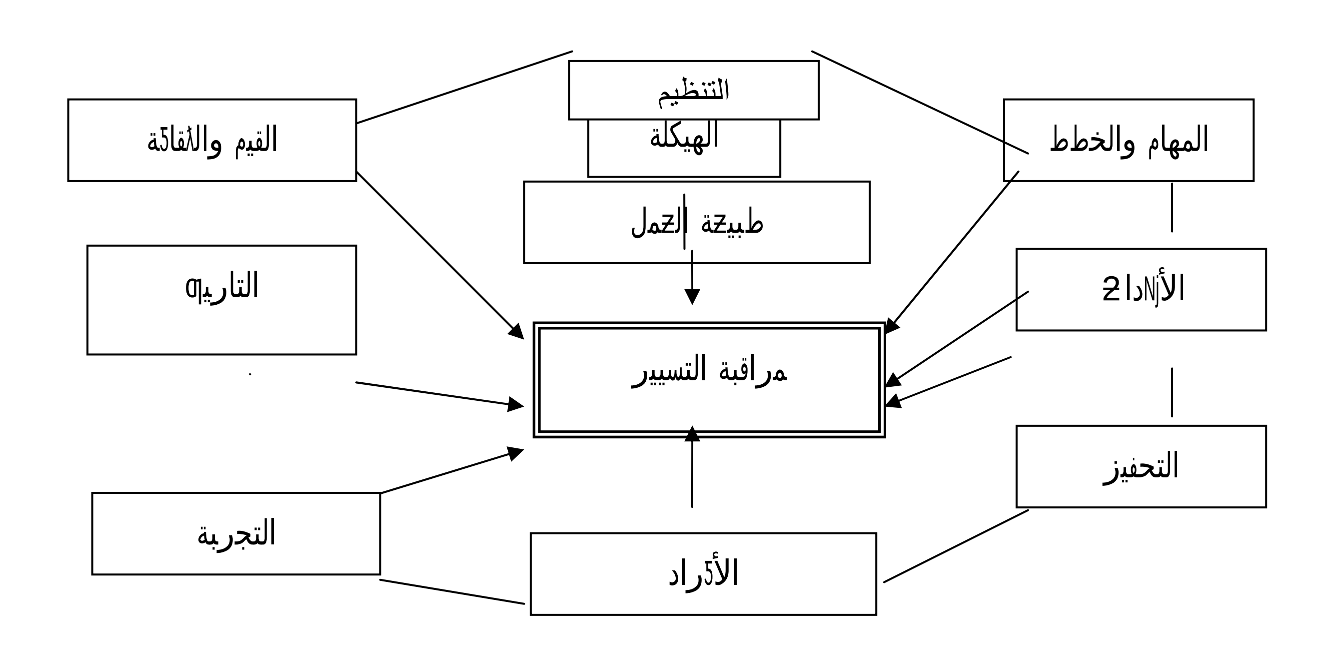
ولكن التطورات الحديثة ترى أنه على المراقب أن يكون خارج السلم التنظيمي ، وربطه مباشرة بالمدير العام للمؤسسة .

هذه الوظيفة المستقلة للمراقب تعطيه سلطة تدخل أكثر أهمية وحتى يقوم مراقب التسيير بمهامه على أكمل وجه ، فهو يستغل كل الوسائل الموجودة في المؤسسة ، سواء تعلق الأمر بالموارد التقنية ، الوسائل المالية والبشرية .

أيضا يقوم بتكييف طريقة عمله مع المحيط الذي ينشط من خلاله ، أي يكيف تنظيم المؤسسة بتعديلات وتغييرات يقترحها ، إذا كان يراها ضرورية . وأخيرا يجب أن يدمج ماضي المؤسسة ، تاريخها ، ثقافتها ونوعها و باختصار كل ما يجسد طابعها الأصلي .

ومثال ما يبين لنا الشكل أدناه ، فإن مراقبة التسيير توجد في قلب المؤسسة .

الشكل : II .2.2 : مكانة مراقبة التسيير في المؤسسة



المصدر : I et L. de Kerviller, op cit, p13.

و من هذا المنطلق نستنتج ان :

- مراقبة التسيير يجب أن تسمح بتسيير أفضل للقرارات ولمهام المدى المتوسط ، وهي سنة بصفة عامة
- يمثل الوجه المشترك بين الاستراتيجية والمهام الروتينية ، الذي يجب أن يؤمن التكامل بينهما .

وباعتبارها مسار للمراقبة فإن المهام التي يقوم بها عبر المراحل التالية هي :

1 – تخطيط المهام (تخطيط الموازنات) وإعداد أدوار الأفراد .

2 – القيادة في مراقبة التسيير تهدف إلى إجراء التصحيحات مقارنة بالانحرافات ولوحات القيادة التي تم إعدادها .

3 – التقييم يرتبط بقياس النتائج وأداء المهام

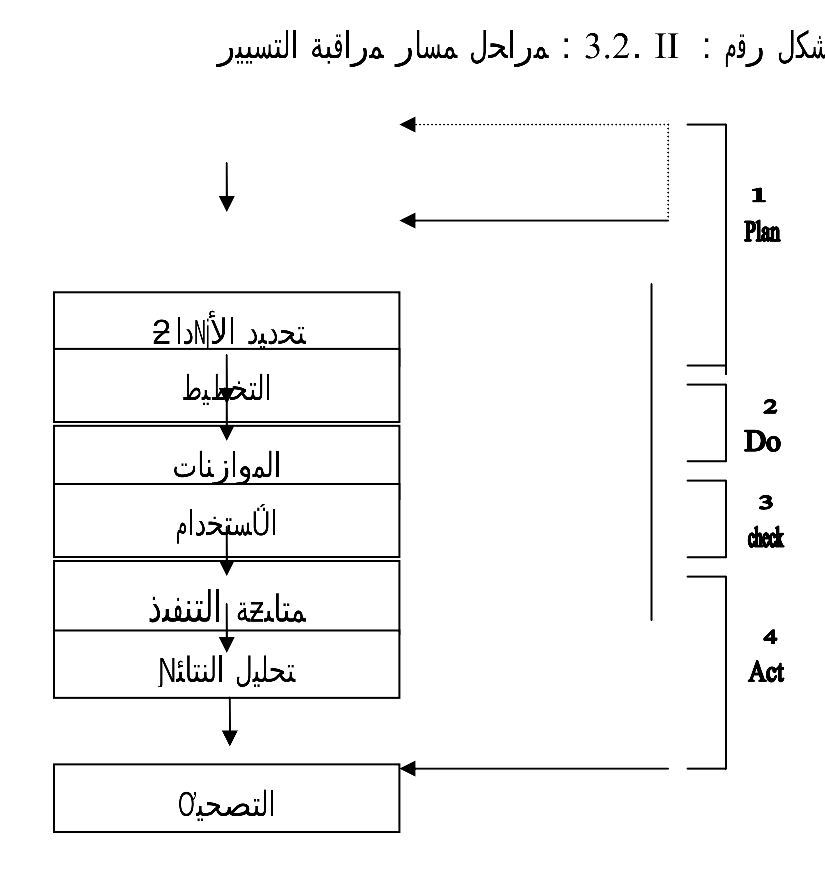
إن النتيجة الأساسية التي نخرج بها هي أن مراقبة التسيير هي نظام معلومات تم إعدادها من خلال مجموعة من المراحل وترتكز على تقديم نمذجة لتنظيم المؤسسة في فترة معينة .

4.2- مسارها وأدواتها :

1.4.2- مسارها :

إن مراقبة التسيير هي مسار وحلقة (une boucle) تفرض توفر المعلومات والتدريج الذاتي بصفة تدريجية يتعلق الأمر بدورة تتكون من أربعة مراحل أساسية وتظهر في الشكل التالي :

الشكل رقم : II .3.2 : مراحل مسار مراقبة التسيير



المصدر : H.loning et Coll, le contrôle de gestion , p3

وهذا التوضيح يشبه أعمال أخرى تقوم على المقاربة السيبرنيكية و فهي تستلهم خصوصية العمل من مصمم الأنظمة المعروف : Deming. و الذي قدم لنا نظام "الحلقة" [1] والذي يتمثل في الشكل التالي :

Plan

act

Do

check

المصدر : W.Deming, Qualité, la révolution du management , p116.

ففي مرحلة التخطيط يتم تحديد الأهداف النهائية والموازنات التقديرية و لتتبع بمرحلة التنفيذ و حيث تسجل النتائج المحققة ليتم بعد ذلك تحليلها وترجمتها في شكل إجراءات تعديلية تدمج في تخطيط الدورة القادمة . وهذه التصحيحات عادة ما تطبق على المهام المطلوبة و على الوسائل المتاحة و وطريقة استخدامها و ولكن في بعض الحالات يمكن رفض الأهداف في حد ذاتها .

يمكن أن نختم بالقول : أنه إذا أصبح مفهوم المسار والتدرج أمرا ضروريا لمراقبة التسيير في عصرنا الحالي و فإن خمسة عشر سنة الماضية و أثبتت رفضا للنموذج السيبرنتيكي لمراقبة التسيير و وبالأخص النموذج الذي يعتبر جد "منغلق" فالمؤسسة معرضة لأحداث عديدة و تكون غير متوقعة في العادة والنموذج الذي يقدم مسار المراقبة يجب أن يأخذ ذلك في الحسبان و بحيث كل المراحل يجب أن تفتح وتتجاوب للتغيرات والمعلومات الخارجية . فمرحلة التخطيط (من تحديد الأهداف إلى إعداد الموازنات) يجب أن تأخذ بعين الاعتبار المحيط والأدوار الخارجية وتقييم التخطيط بتمثيل مسبق .

فالمرحلة المجسدة للإنجاز يجب أن تكون مرنة بما يكفي و حتى تستطيع التكيف و ومتابعة الإنجازات وتحليلها لا يمكن إعدادها بدون مراجع (référencer) خارجية و وبدون فهم لما يجري و ليس فقط بالداخل ولكن في تجارة المؤسسة .

نشير فقط في الاخير أن الاهداف في مراقبة التسيير و منبثقة من مخطط عمل و يضمن عملية التنفيذ وفق ما هو منصوص عليه وبإعطاء التفاصيل حول مختلف الوسائل التي توصل للأهداف .

وبالتالي يمكن أن نختصر ما سبق في المعادلة التالية :

الأهداف = التجنيد + مخطط العمل   Objectifs engagement = plan d'action + engagement (contractuel)

[1] W.E.Deming, Qualité, la révolution du management.Economica, 1988 , p116.

وهذا يعني وجوب وجود علاقة خلال "مجال التنفيذ" بين العناصر الثلاث : – الأهداف المسطرة
– الموارد المتاحة
– النتائج المستخلصة .

وهذا ما يولد ثلاثة معايير للتقييم بالنسبة للمسؤول :

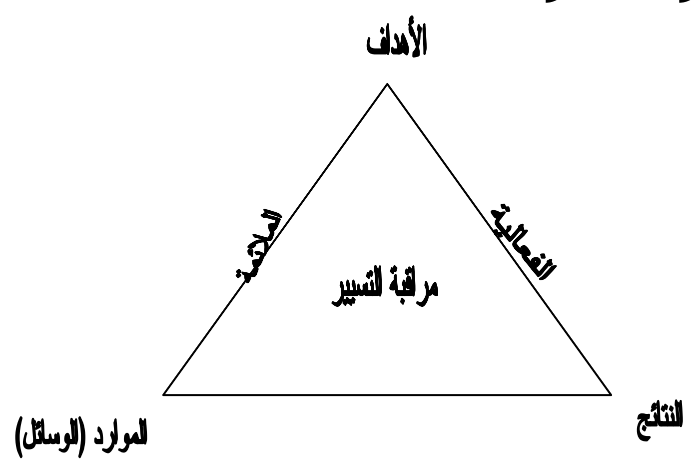
أ – معيار الملائمة : ملائمة الوسائل المستخدمة مقارنة بالأهداف .

ب – معيار الكفاءة : استخدام أقل للموارد اللازمة لبلوغ النتائج

ج – معيار الفعالية : القدرة على تحقيق الأهداف – أي وصول لنتائج مطابقة للأهداف .

وهناك من يضيف معيار آخر وهو توقعات الزبائن – و هو يقيس مدى إشباع أهداف المؤسسة لهذه التوقعات – وهذا ما يجعل المؤسسة من خلال مراقبة التسيير تتجه نحو الاهتمام بالجودة بصفة دائمة .

الشكل : II. 4.2 : مثلث مراقبة التسيير



المصدر : H.Loning, le contrôle de gestion, p6

2.4.2- أدواتها :

الحقيقة أنه يمكن تقديم عدة أصناف من أدوات مراقبة التسيير – وهذا تبعا لعدة معايير : الوضع التاريخي – الأهداف المحددة – الآفاق المؤقتة – أو حسب الوظائف أو الخدمات المستعملة .

نختار تقديم الأدوات الأكثر شهرة حسب ظهورها وإبراز الحاجات التي ظهرت من أجلها – وبالتالي التقنيات المستعملة – وفي أي مجال عمل تستخدم (الاستراتيجية – المتابعة العملية – الوظائف الهيكلة – ..) – ومن هنا تظهر أدوات مراقبة التسيير الكبرى – المتمثلة في :

1 – حساب التكاليف

2 ù ǫعداد الموازنات (التخطيط والموازنات التقديرية)

3 ù مǤشرات الأداǴ (لوحة القيادة) .

ǈذǈ الأخيرة تجيƔ عدة أǈداƱ ǈ وعدة مستويات ǫتخاذ القرارǈ الǫستراتيجية ǈ الهيكلة ومتابƴة المهام .

ويمكن توضيǴ ذǳǈ ƺي الجدول التالي :

الجدول رقم : II .2.2: أدوات مراقبة التسيير ومجال تطبيقها

مجال الاستƴمال / الادوات	التكاليƱ	الموازنات	المǤشرات
الǫستراتيجية	× ×		× ×
المتابƴة الƴملية للوǙاƑƱ	× ×	× ×	× ×
الهيكلة التنǙيمية		× ×	× ×

المصدر : C.Alazard, S.Separi, le controle de gestion, p96

نǚƟǈ أن حساƔ التكاليƱ مهم للقيادة الǫستراتيجية ǈ كما للمتابƴة الƴملية . أيضا المǤشرات يمكن أن تساعد علǏ الخيارات الǫستراتيجية ǈ للتحسينات التنǙيمية أو لتمركز الوǙاƑƱ .

I حساƒ التكاليف : التحليل المفصل ǈ سوƱ يكون ƺي الفصل الǚƟǈ .

أ ـ مجال العمل :

ǫن مƴرƺة تكاليƱ المنتجات ǈ الخدمات والأنشطة ومكوناتها يفيد ƺي كل مستويات ǫتخاذ القرار ǈ وذǳǈ ƺي :

ù الǫستراتيجية لتحديد أسƴار البيƔ .

ù المستوǎ الƴملي لمتابƴة وǙيفة أو نشاط مƴين .

ومن تم يمكن تقديم كل أنواƱ التكاليƱ حسƔ مستوǎ وجودǋǈا:

جدول رقم II . 3.2 : استعمالات التكاليف

مستوى الاستعمال = مجال الاستعمال	أصناف التكاليف
الاستراتيجي	- التكلفة الكلية للمنتوجات - التكلفة حسب النشاط ، حسب المنتجات ، وللزبائن
التكتيكي	- التحميل العقلاني - التكاليف التقديرية، المعيارية، و الانحرافات .
التنفيذي	- التكاليف الجزئية (المتغيرة أو المباشرة)

المصدر : C. ALAZARD, S. Sépari, op cit, p 97

f - إحتياجات التسيير لتحليل التكاليف :

من الممكن تحديد أربعة طلبات ، للقيام بتحليل التكاليف ، مع العلم أنها لم تظهر (الطلبات) كلها في بداية مراقبة التسيير ، ولكن تطورت تدريجيا مع تطور المحيط الاقتصادي وتطور المنظمات إذن الطلبات ، تتمثل في [1] :

f - 1 - الحاجة للتقدير والمراقبة :

وذلك من خلال مجموعة من الأسئلة التي يطرحها المسير لمعرفة الإجابة ، وتنحصر خصوصا في :

- كم سيكلف إنتاج وتوزيع منتوج معين ؟
- كم ستكون التكلفة الإجمالية لنشاط معين ؟
- إنطلاقا من أي سعر تتحقق عتبة المردودية ؟

إن المسير في حاجة إلى التقدير وإلى استباق النتائج حتى يقرر ، وبالتالي فهو بحاجة أيضا إلى أن يتفقد مسبقا ، فيما إذا كان الواقع مطابق للتقديرات ، حتى يوجه إجراءاته وذلك بحساب الانحرافات .
إذن الاحتياجات ظهرت مع بداية الثورة الصناعية وارتبطت بأولى الطلبات المقدمة لحاسبة التسيير ولمراقبة التسيير .

[1]-C.ALAZARD, S. Sépari, I bid, pp97,98.

ب – 2 – الحاجة لمقاربة جديدة لتكلفة المنتجات :

ومع اشتداد المنافسة ، أصبح المسير يبحث عن المعلومة للتقليل من تكاليف المنتجات، فهو لا يكفيه الحصول على صورة لتكلفة ما في لحظة معينة ، ولكن يرغب أن تكون له نظرة ديناميكية تخص هيكل التكاليف ، من أجل البحث عن الوسائل السامحة بتدنيه بعد تحليل مكونات هذه التكلفة .

جـ – 3 – الحاجة لمعلومات جديدة :

ومع إدخال متغير الجودة ، فإن أهمية الآجال الخاصة بخلق منتوج جديد ، وضرورة اكتساب خاصية المرونة ، ظهرت حاجة المسير لكمية أكبر من المعلومات المختلفة ، والمتعددة إضافة لتكلفة الجودة ، ومنه يجب إعداد والحساب من جديد ، التكلفة البديلة ، تكلفة الجودة وغير الجودة ، وتكلفة الإنجاز ، ...الخ .

وكل هذا غير ممكن إلا بحساب التكاليف ، مع ظهور احتياجات جديدة في إطار التحسين الدائم لقيادة الأنشطة والمسارات .

وكخلاصة للتطور الاحتياجات المرتبطة بحساب التكاليف يجب في البداية :

1 – معرفة ، قياس ومراقبة التكاليف .

2 – ومن تم تدنيتها .

3 – وأخيرا التحكم وتحسين المجموع (القيادة الدائمة) .

II التخطيط والموازنات التقديرية :

أ – مجال العمل :

إن تحليل الموازنات (إعداد ومراقبة الموازنات) ظهرت لمساعدة المسير في تسيير مختلف الوظائف الخاصة بالمؤسسة ، من الجانب المالي و البشري ، فهي مجندة للمتابعة العملية والهيكلة ، وهي تمثل أحد مكونات المسار التخطيطي .

ولقد كانت ضرورة إعداد الموازنات من منطلق تقدير مبلغ الإيرادات أو النفقات ، أو أعباء المنتوج ، وهي تخص الدولة كما تخص الأفراد ، المؤسسات ، الجمعيات ، وعلى الخصوص العائلة .

ففي إطار الاقتصاد العائلي يقوم كل فرد بإعداد موازنة من جانب الاحتياط ، توزع في العادة إلى موازنات فرعية متعلقة بالمشاريع الشخصية ، مثلا : موازنة للصحة ، للهواية ، للسكن ، ...الخ .

ففي الوقت التي نجد فيه الدولة والهيئات التابعة لها تنشط إجباريا وفق موازنة ، تعد وفق إجراءات وقواعد محددة ، نجد بالعكس أن المؤسسة لها الحرية في تبني إعداد الموازنات أولا .

وحسب الشكل الذي تراه مناسبا وتنتسب إليه ، تحدد قواعد إعداد موازنتها الخاصة والفرعية .

ب ـ إحتياجات التسيير للموازنات التقديرية :

في هذا الإطار نجد الحاجة لهذه الأداة كبيرة ، خاصة وأنها تطورت مع الوقت .

ب.1- الحاجة للتقدير والمراقبة :

بالنسبة للمؤسسة ذات الحجم الكبير ، والمقسمة حسب الوظائف والمصالح ، فإنها تحتاج إلى وضع متابعة للمراقبة وإنجاز الأهداف المسطرة .

ب.2- الحاجة لتنشيط الهيكلة ومسؤوليات الأفراد :

فمن المنظور التنظيمي ، نجد أن المدراء قد أوكلوا المسؤوليات لأعضاء المؤسسة ، من خلال إعطائهم المبادرة أكثر ، والقدرة على متابعة كل مستويات السلم التنظيمي عن طريق مراقبة التنفيذ .
ووراء هذا التحريك (animation) الهيكلي ، يبحث المسير عن تسيير المؤسسة ، باعتبارها متغير "مفتاح" الأداء ، وهذا ما يجعله يتكيف مع الطرق الموازناتية لمتابعة الأنشطة والمسارات .

ج ـ التخطيط :

نلاحظ اليوم ، أنه ومن أجل ضمان تطور متناسق قائم على تجنيد مجموعة من الوسائل لمواجهة المنافسة ، نجد أن جزء كبير من المؤسسات مهما كان حجمها أو خصوصياتها ، تظهر الحاجة لترجمة المستقبل بالمعنى الاقتصادي ، من أجل محاولة إرجاعه أقل عشوائية (aléatoire) ، فكلما كان المدى بعيد ، كلما أصبح التنفيذ صعبا أكثر من أي متغيرات أخرى ، والتي يمكن أن تؤثر على أحد قطاعات الأنشطة .

إذن ، من المهم تبني إجراءات حذرة ومترابطة ، حتى يتم التخطيط بصفة صحيحة[1] ، على إعتبار أنه يمثل جهود المؤسسة للتجنيد البشري ، واستغلال الوسائل المناسبة .
والتخطيط هو " عملية إعداد لأحداث ، تغيرات معينة ، على عكس الخطة التي تمثل الإطار المتضمن

[1]-I et L. de Kerviler, op cit, p51.

لطبيعة التغيير المنشود [1] ، من جهة أخرى فالتخطيط يقوم على مجموعة أعمال متناسقة في الشكل والمضمون .

ففي **الشكل** : يعني أن المهام المنتظرة يجب أن تنفذ وفق تنظيم مسطر باجتماع كل الوظائف المؤسسة.

أما في **المضمون** : يعني التأكد أن كل المعطيات المتحصل عليها تشكل مجموع متكامل .

يبقى على المراقب قيادة مجموع المهام ، والحرص على تنفيذ جيد ، لها باحترام الآجال والوسائل المحددة ، بحيث أن نقطة الانطلاق مرتبطة بتحديد أكبر التوجهات الاستراتيجية من المديرية العامة ،

ومن تم فإن المسار يبدأ محترما مجموعة من المراحل :

1 – الأفكار العامة .

2 – تأطير عمليات التنفيذ (المخطط ، المسؤوليات ، ...الخ) .

3 – الموازنات

4 – المخطط المتوسط والطويل الأجل

ومن هنا فإن عملية التخطيط ، تبدأ عموما بـ :

إعداد مراحل الدراسة الاقتصادية ، ليتم إعداد التقديرات الخاصة بأنشطة العام المقبل ، وكذا الوسائل التي تحتاج إليها حتى تتمكن من إنجازها ، مثلما هو محدد في مخططات العمل .

وفي الأخير تتحقق نتيجة تقديرية تعكس اقتصاديا كل المعطيات المتواجدة في مجموع ، يسمى "الموازنة" إضافة إلى مرحلة أخيرة تخص الآجال البعيدة (3 إلى 5 سنوات) تتعلق بالمخطط (le plan) .

نختم بالقول أن الدراسات في هذا الميدان أثبتت أن أهم العوامل التي تساهم في نجاح المؤسسة ، تكمن في تخطيط قصير وطويل المدى ، قائم على نظرة للمستقبل (وليس للماضي) ، وفهم جيد لسلوك التكاليف [2] .

د – الموازنات :

د.1- تعريف :

تعتبر الموازنات من أهم مكونات المسار التخطيطي ، ويمكن تعريفها على أنها[3]:

"مجموعة من التقديرات المترجمة بأرقام واقعية وبحرية " .

كما تمثل : "التعبير النقدي لمخطط العمل ، لتحقيق هدف محدد في الكمية والزمن" [4]

إذن هي مجموعة من التقديرات ، أفاقها في العموم سنة واحدة .

---

[1] غنيم ، محمد عثمان ، التخطيط أسس ومبادئ عامة ، دار الصفاء للنشر والتوزيع ، عمان ، 1999 ، ص 75 .

[2] A.JORISSEN, E. LAVERREN, A. VANSTRAELEN, «la pratique de planification et du contrôle de gestion, dans l' entreprise BELGES », R.F.C.N°317, Décembre/ 1999, p66

[3] T.Saada, A. Burlaud, et C.Simon, comptabilité Analytique et contrôle de gestion, vuibert, 1995, p126. « Budget est un ensemble de prévisions chiffrées, réaliste et volontaire »

[4] J.Schimid et Coll, le contrôle de gestion, pupli-union, 1986,50.

إن إعداد أرقام الموازنة ، يتم من خلال معطيات مادية (كمية المنتجات ، المبيعات ، المستخدمين ،...) ونقدية ، بحيث يجب أن تكون واقعية تأخذ في الحسبان القيود الخارجية (منافسة ، تطور السوق ، ...الخ) والصعوبات والمشاكل التي قد تؤخر المسارات (حدود مالية ، القدرات الإنتاجية ، ...) .
فالموازنة ليست فقط إستباق للمستقبل ، ولكن أيضا مهمة حرة تترجم أهداف المؤسسة .

د.2- مهام الموازنات :

إن إعداد الموازنات ليس مهمة في حد ذاتها ، بل وسيلة تهدف إلى وضع طريقة تسيير تسمح بضمان التناسق ، اللامركزية والمراقبة [1] في آن واحد ، لمختلف الأنظمة الفرعية للمؤسسة .

1 ـ التنسيق :

إن التركيز الصناعي ساهم في ولادة الحاجة لأدوات تعمل على التنسيق بين كل الأنظمة الفرعية للمؤسسة ، سواء كانت سياسة تجارية ، إنتاج تسيير المستخدمين ، التموين ، الإستثمارات ، التسيير المالي ، ...الخ .

2 ـ اللامركزية :

الموازنة العامة تعكس خيارات وأهداف المديرية العامة ، لكن إعدادها وتنفيذها يتطلب اللامركزية على كل مستويات مراكز المؤسسة . وبالتالي تصبح الوسيلة القاعدية للإدارة بالأهداف .

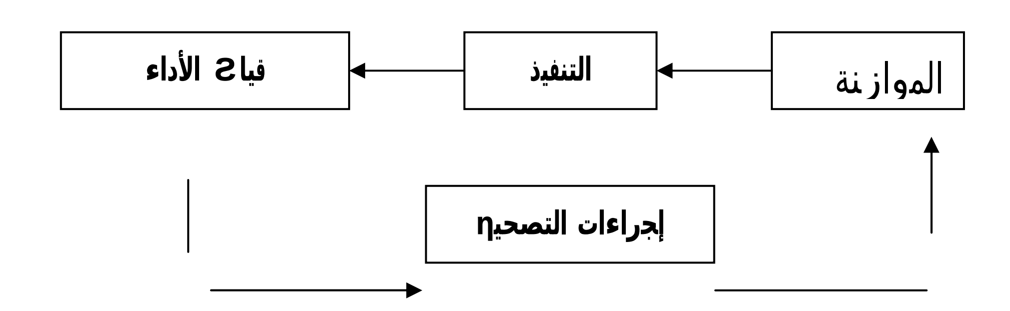
3 ـ المراقبة :

إن نقص المراقبة نتيجة الخطأ البشري ، كان السبب المشترك للخسائر العديدة في كندا ، وهذا من منطلق أن المسيرين أخطأوا في إعتبار المراقبة الموازنية أداة تسيير ثانوية لفرض التخطيط ، التنسيق والمراقبة [2] .
ففي إطار اللامركزية ، تسمح الموازنات والمراقبة الموازناتية ، بتشكيل نظام الأهداف و الإنحرافات بحيث أنه في كل مستوى من السلم التنظيمي ، يقوم كل مسؤول بعرض إنجازات الأهداف التي تخصه ويعطي الإيضاحات و التفاسير حول كل الإنحرافات المسجلة . ونشير بالذكر أن هناك تشابه بين هيكل الموازنات، طبيعية الإنحرافات الملاحظة والهيكل التنظيمي للمؤسسة .

---

[1] T.Saada, A. Burlaud, et C.Simon, comptabilité Analytique et contrôle de gestion, vuibert, 1995, p126. « Budget est un ensemble de prévisions chiffrées, réaliste et volontaire » .
[2] L.P. Lauzon et COLL, contrôle de gestion, GAETAN, Morin éditeur, Canada, 1980, p71.

الشكل : II. 5.2 : طبيعة مسار الموازنة



المصدر : A. KhmaKhem, J.L ARDOIN, introduction, au controle de gestion , p133.

1. الموازنة أداة للتخطيط :

كما سبق الذكر ، فإن الموازنة تمثل أداة فعالة للتخطيط وذلك لحرصها ، أن تكون أهداف المؤسسة وسياساتها واقعية يتحقق من خلال الموارد البشرية ، المادية والمالية .

فهي تساعد المسير على تقليل الأوضاع الصعبة ، بإعداد تقارير تقديرية مسبقة لمختلف الوسائل اللازمة في الظروف الاستعجالية . فمثلا ، إذ لاحظ المسير حسب ما تم تقديرها ، أنه في الشهر القادم سيتحقق عجز في المداخيل ، يستطيع مسبقا (في بداية السنة) أخذ الاجراءات اللازمة ، لمعالجة هذا الوضع (كالمفاوضة في قرض ، تقليص المخزونات تقليص ، مصاريف الاشهار والبحث ، ...) .

إذن فهي تسمح للمسير بأخذ الاجراءات اللازمة عوض تبني الاجراءات التصحيحية في حالة الأزمة . كما أنها يجب أن تسمح للمدراء بأفضل القرارات وتوجيه أقصى لموارد المؤسسة للحصول على أكبر الأرباح .

2 ـ الموازنة أداة للتنسيق :

كما أنها تسمح بتنسيق بين مختلف الوظائف ، فمثلا ، لماذا نقدر مئة مليون دج من المبيعات ، مع العلم أن قدرة المؤسسة الانتاجية لا تتجاوز 80.000 دج ، أو لأنها لا تملك الموارد البشرية والمالية لتحمل نسبة مبيعات مثل هذا .

لذا فإن الموازنة تسمح بمحاسبة المسؤولية لانجازات كل المصالح المستقلة داخليا في المؤسسة . ومن أجل خلق تشابه مقبول في أداء مختلف مصالح المؤسسة ، يجب أن يشارك مسؤولي كل القطاعات في إعداد الموازنات . وأن يكون ممثل على الأقل من كل قطاع عضوا في لجنة الموازنات .

3 ـ الموازنة أداة للمراقبة :

بإدخالها في مهمة المراقبة، تسمح الموازنة باكتشاف نقاط الضعف وتشخيص أسبابها وتبني التصحيحات المناسبة لمعالجة الوضع إلى ما كان عليه، كما تسمح عند ظهور النتائج الحقيقية في إعادة تقييم الأهداف والسياسات المحضرة من قبل .

كما تمثل الموازنات مقياس قاعدي جيد لتقييم الأداء، بفضل تحليل الانحرافات بين المعطيات الحقيقية والموازناتية .

فالمعطيات الحقيقية الماضية يمكن أن تحمل فعالية، لأنها لا تدخل المعطيات الجديدة في التنبؤ الاقتصادي، السياسي والاجتماعي، وطبعا الأفراد لا يحاسبون إلا على ما هم مسؤولون عنه عند تطبيق إجراءات المراقبة . وبتواجد نظام المراقبة الموازناتية يتم قياس الأداء، استرجاع الموارد المبذرة، مراقبة الانحرافات، توزيع المسؤوليات على المعنيين وأخيرا تطبيق إجراءات التصحيح الضرورية، مما يسمح بتجنب ضياع الموارد الذي لا يمكن اكتشافه إلا في وقت متأخر في حالة غياب نظام تسيير الموازنات .

كخلاصة فإن الموازنات مرتبطة بالضرورة بتقويم الأداء، هذا الاخير يجب أن يعود لإجراءات تصحيحية سواء على التنفيذ أو على التنبؤ والتخطيط أي على مستوى الموازنة نفسها، في المقابل نجد أن قياس الاداء مرتبط بالموازنات على اعتبار أن هذه الأخيرة تتضمن "المعايير"، وعليه فإن مهمتي مراقبة التسيير تكملان بعضهما .

د.3- مراحل إعداد الموازنات :

1 ـ مرحلة التقدير :

فقبل بدأ التفكير في المستقبل، من الضروري وضع تقديرات دقيقة قدر الإمكان بخصوص آخر الإنجازات، وهذا من خلال جمع كل المعطيات والمعلومات اللازمة والتي ترتكز أساسا على[1] :

- المعطيات الداخلية للمؤسسة (القدرات الإنتاجية، المردودية) .
- معطيات خارجية (التحليل الاقتصادي، سياسات المنافسة، تطور الأسعار، التعديلات التشريعية والقواعد النقدية، الأسواق ...)
- سياسات الدولة : النقدية، الجبائية، معدلات الفائدة، المساهمات، معدلات التضخم، ...

هذه المعطيات تتطلب :

- دراسة معطيات السنوات السابقة في إطار التعميم .
- دراسة الفرضيات الجديدة على اعتبار أن التقديرات ليست فقط قاعدة للقرارات، وإنما تمثل في حد ذاتها وظيفة للخيارات .

[1]-C et C. roulet, op cit, p9

ثم بعد الإلمام بكل المعلومات الضرورية ، تقوم المؤسسة برسم إستراتيجيتها من خلال تحديد الأهداف الطويلة والقصيرة الأجل .

2 ـ إعداد الموازنات :

حتى يمكن للمؤسسة تسيير معطيات مستقبلية ، ومن أجل أخذ فكرة أولى عن الخطوط العريضة للنتائج المراد الوصول إليها ، تطلب المديرية العامة من مراقب التسيير بالتعاون مع المسيرين المعنيين (التسويق التجاري ، الإنتاج) بتنفيذ أول ترقيم (chiffrage) موازناتي مدقق والقيام بتقديرات إنطلاقا من فرضيات الانشطة والأولويات المحددة مسبقا عن :

- المبيعات المستقبلية
- المواد الخام (مقارنة بأسعار الإنتاج والشراء)
- تقدير الأعباء ، مع التمييز بين الأعباء الثابتة والمتغيرة و تصنيفها حسب طبيعتها : المستخدمين ، الوظائف ، أعباء أخرى (الإهتلاكات ، الاحتياطات ، المالية) .
- النتيجة التقديرية المحققة عن الفرضيات الموضوعة .

وبالتالي يمكن لمراقب التسيير أن يقدم أولى التقديرات الإجمالية لحساب النتائج ، للميزانية (إن كان لازما) ولمخطط الخزينة .

فالهدف من هذا العمل الموازني الأولي هو السماح للمديرية العامة من الفحص فيما إذا كان هناك توافق بين التقديرات بالأرقام و بين الاهداف المسطرة .

و إنطلاقا من العناصر المعدة في هذه المرحلة من طرف مراقب التسيير ، يمكن للمديرية أن تختار القيام ببعض التغييرات أو التعديلات على بعض الأهداف .

بعدها فإن المديرية العامة وبمساعدة مراقب التسيير ، يمكن أن تسحب خطط العمل ، الإجراءات بعض التحسينات عليها . هذه الخطط يمكن أن تمس أثمان تطور الأسواق ، نمو الأعباء ، الموارد البشرية الخزينة ، الاستثمارات وبالتالي النتيجة التقديرية .

وبعد الأخذ بعين الاعتبار كل التعديلات ، يتم تجميع هذه الموازنات التي ستعكس الخطوط العريضة بالأرقام للاستغلال القادم (l'exploitation a venir) . وهكذا فإن هذه الجداول ستسمح بالفحوص اللازمة لمختلف المعطيات بسهولة والاستفادة من النتائج التي ستظهر في الوقت الحقيقي .

كل الإجراءات السابقة كانت في إطار إعداد الموازنات الأولية التي بعد الانتهاء منها تأتي مرحلة إعداد الموازنات بصفة نهائية ، بحيث أن كل مسؤول يحضر تقديراته بما يتوافق والأهداف المقترحة من المديرية العامة . ولا يتم إعدادها بصفة نهائية إلا بعد التأكد أن هناك إتمام وترابط بين مجموع المعطيات .

وتقسم الموازنات ۉلى ثلاثة أقسام [1] :

أ ـ موازنات الاستغلال

ب ـ موازنات الاستثمار

ج ـ الموازنات المالية

وتعد الموازنات عادة لمدة أقل أو تساوي سنة (شهر ـ ثلاثي ـ سنة) .

د.4- ترتيب الموازنات التقديرية :

بما أن الموازنات مرتبطة بتنظيم المؤسسة ـ لأنها تترجم عموما بالوظائف الأساسية لها من بيع ـ ۉنتاج ـ تموين ـ . . . ۉلخ ـ وبالتالي فهي مرتبطة ببعضها البعض ـ لذلك يظهر أن ۉعدادها يخضع لنوع من التسلسل التنظيمي ـ بحيث تعطى الأولوية لموازنة المبيعات ـ لأنه في تقديرها يتوقف تقدير كمية الانتاج ـ الاستثمارات وحركة الخزينة .

وهذا الترتيب في الموازنات ـ يمكن أن يترجم كما يلي :

الشكل : II . 6.2 : ترتيب ۉعداد الموازنات

المبيعات

الانتاج

أعباء : ـ الانتاج

ـ التوزيع

ـ أخرى

الاستثمارات

التموين

الخزينة

الموازنات القاعدية

الموازنات الناتجة

المصدر : Cet C. RAULET, comptabilité Analytique de gestion , p11.

[1]-L. P LAUZON et coll, op cit, p78.

وبالتالي من المهم إعداد الموازنات وفق ترتيب يحترم الشكل أعلاه .

III لوحة القيادة : مؤشرات جديدة لقياس الأداء

عندما نريد التحكم في الأداء ، غالبا ما يكون من الضروري تكملة النظام الموازني والمحاسبي بأداة منتجة للمعلومات بصفة سريعة ودائمة للحصول على معلومات ضرورية تخص سير الأنشطة وأدائها .

وهذا ما توفرها لنا أداة التسيير المعروفة بلوحة القيادة .

وقد تطورت منذ فترة قريبة ، حيث تسمح بمرونة أكبر وتتكيف مع كل مستويات التسيير ، وهي مستعملة خاصة في القيادة الاستراتيجية ، للمتابعة العملية لكل الوظائف ، الانشطة والتسيير الهيكلي .

أ – تعريفها :

تعرف لوحة القيادة كما يلي :

1 – " نظام معلومات يسمح بمعرفة المعطيات الضرورية بصفة دائمة وبسرعة ما يمكن ، وذلك من اجل مراقبة سير المؤسسة في المدى القصير ، وتسهيل ممارسة المسؤوليات [1]

2 – " هي نظام معلومات ، الذي من خلاله يمكن معرفة المعطيات الضرورية ، بصفة دورية :[2]

3 – " هي وسيلة للمراقبة في الأجل القصير ، ترتبط بتحديد النقاط الأساسية لاتخاذ القرار والمسؤوليات بالمؤسسة ، وتجيب على النقاط الهامة من خلال مؤشرات التي توافق المشاكل الأكثر أهمية في المؤسسة [3]

ب – مهامها :

تتلخص مهامها في خمسة مهام [4] :

1 – تمثل في البداية نظام للإنذار ، حيث تسمح باستخراج انحرافات ذات معنى خاص ، وتمنح المسؤول إمكانية الإحاطة بما هو غير عادي في مسار الأداء ، وبالتالي أخذ الإجراءات السريعة المؤدية للاتجاه الصحيح .

2 – ومن ثم فهي التي تسمح ببدأ عملية التحقيق ، حيث تؤكد بطريقة هيكلية قانون المسؤولين ، وتبين لهم ضرورة إتخاذ إجراء معين ، أو القيام بتحليل معمق أكثر ، وبتحديد منطقة المشاكل ، فهي توجه التصحيحات اللازمة ، أو المستويات الواجب إكتشافها قبل التصرف .

---

[1]-M,GERVAIS, le contrôle de gestion, 7 ème ed , ECONOMIA, Paris, 2000,p595. « C'est un système d''information permettant de connaître en, permanence, et le plus rapidement possible, les donnée indispensable pour contrôler la marche de l''entreprise à court terme et faciliter dans celle-ci l''escercise des responsabilité ».

[2]-J.Cguiec et coll, principe et mise en place du tableau de bord de gestion, 5ème ed, Paris, p4.

[3]-EVELYNE LANDE, « le contrôle extèrme des associations par les tableau de bord de gestion », Revue Française de Comptabilité, N°341,02/2002,P25.

[4] M.Gervais, op cit. P598.

3 – كما تؤدي وظيفة المراقبة المستقلة ، لأنها تسمح لمدراء كل مستوى من تقدير النتائج المتحصل عليها عن طريق أفراد المؤسسة .

4 – تسهل عملية الاتصال و التحفيز من خلال المقارنة والتجميع (consolidation) . فلوحة القيادة تسهل الاتصال وتبادل المعلومات بين المسؤولين ، كما أنها في حالة ما إذا تم توجيهها لتحسين الأداء ، فهي ستستخدم أيضا في تحفيز العمال ، في إطار توفير المعلومات الهادفة وأكثر موضوعية ، وواضحة للتقييم . أيضا يسمح بمراقبة ذاتية ، بإعطاء كل واحد المعلومة اللازمة لتنفيذ عمل ذا جودة .

5 – لوحة القيادة تفيد في حصر أداء المسؤول ضمن الإطار الداخلي والخارجي ، فعبر كل سلم تنظيمي ، يجب أن تتضمن لوحة القيادة بعض المعلومات الخاصة ببعض المؤشرات . حتى يؤخذ بعين الاعتبار ضرورة التضامن بين مجموع المراكز الداخلية ، بحيث يمكن أن تكون مهمة مركز مسؤولية مقسمة بين عدة مصالح ، وفي هذا الصدد هناك مؤشرات تسمح بتقييم الأداء ، يتم إدخالها في لوحة القيادة الخاصة بالمسؤولين ، ويتم الطلب من كل واحد منهم إتخاذ القرارات الضرورية لتجسيد أهداف العمل .

ج – أسباب إستخدام لوحة القيادة :

إن الغاية من لوحة القيادة هو الوصول للأهداف المسطرة (التي يتم التعبير عنها من خلال مؤشرات رقمية) ، والتي يجب أن تكون موجهة للعمل المنفذ (l’action) داخل المؤسسة ، وهذا كما يوضحه الشكل الموالي :

الشكل رقم : II . 7.2 : مكانة لوحة القيادة في مسار المراقبة

المصدر: X.Bouin et S.Xavier, les nouveaux visages de contrôle de gestion, p86.

فلوحة القيادة أداة عمل وقيادة و هذه الأخيرة تعني : "العمل والموارد المستخدمة للوصول إلى الأداء المرغوب[1] " . وبالتالي فإن المراقبة وفق لوحة القيادة تتم من خلال مؤشرات الاداء ومؤشرات القيادة .
بحيث أن مؤشرات الأداء و تقيس مستوى الاداء المحقق و في حين تقيس مؤشرات القيادة درجة التقدم في مخطط العمل .
وقد فرض الإطار الاقتصادي الحالي و حاجة المسيرين للمعلومات الجديدة باستمرار وفي مقدمتها لوحة القيادة التي تنتج مؤشرات تساعد على قيادة الكمية و الوقت و المسارات و وتحسين التسيير لكل تنظيم و وهذا انطلاقا من محاسبة التكاليف و الموازنات الكمية والمالية .

جدول رقم : II .4.2: تطور أدوات مراقبة التسيير

المرحلة	الأداة	الهدف
1910 ← 1945 انطلاق الإنتاج الصناعي	وضع نظام حساب التكاليف	← يساعد على تحديد الأسعار ← لمتابعة النشاط الاقتصادي
1945 ← 1975 النمو الصناعي	وضع نظام الموازنات	← وضع الأنشطة تحت الضغط (sous tension) ← للتصرف إزاء لا هيكلة
1975 ← 2000 أزمة وتعقيد	وضع مؤشرات متعددة	← للتسيير الاستراتيجي ← للتسيير التنظيمي

المصدر : C.Alazard, S. Sépari, contrôle de gestion , p100.

د ـ اختيار المؤشرات :

في هذا الصدد يجب أن يتم اختيار المؤشرات بعناية و فقا على أساس ما تم اختيارها منها و تتوقف جودة لوحات القيادة .
بحيث يجب أن تكون هذه المؤشرات واضحة و ملائمة صحيحة و تعكس الوضع الحقيقي لأداء المؤسسة .

إن مؤشرات القيادة هي[1] : "مجموعة من المعلومات الخاصة و والتي تعطي معنى سريع لكل من يقرأها".

[1]- X. BOUIN, S.XAVIER , les nouveaux visage de contrôle gestion, 2ème ed, DUNOD, Paris, 2004, p86.
[1]H.SVALL et V.ZARDET, le nouveau contrôle de gestion, ERYDLES, Paris, 1992, p176.

ويمكن التمييز بين نوعين من المؤشرات:

- مؤشرات بسيطة : وهي نتاج المعطيات المباشرة
- مؤشرات مركبة : وهي الناتجة عن حساب أو اكثر ، وذلك بمقارنة أكثر من عنصر .

إن المؤشر الجيد هو الذي يعكس : الصلاحية (fiabilité) ، الصحة والدقة .

ومن اجل إختيار مؤشرات تتلاءم مع أهداف كل مستوى مسؤولية ، يجب الأخذ بعين الاعتبار ، النقاط التالية :

- إشراك المسؤولين المعنيين في إختيار المؤشرات التي تترجم أهداف كل مسؤول بمصداقية .
- التأكد من أنها تستوفي الشروط التالية : - الملائمة والمصداقية ، الوضوح والموضوعية ، بحيث يجب أن يسمح المؤشر بترجمة واقعية للأداء المراقب، وأن يوضح الانحرافات الممكنة بدون غموض .
- السرعة والسهولة في الحصول على المعلومات المناسبة وفي الوقت المناسب .
- التأكد من وجود مصادر المعلومات الخاصة بها ، وبأنها تلبي الاحتياجات الموضوعة لأجلها .

ويمكن إستخراج هذه المؤشرات من :

أ - الجداول : التي تتضمن معطيات مفصلة ، تسمح للمسؤول القيام بحسابات تكميلية .

ب - البيانات : تظهر أهميتها في إعطاء صورة مباشرة للتطور الحاصل ، وفهم أفضل للتغيرات الريتمية أو الميل ، لكن المشكل الوحيد ، أنها لا تمكن من القيام بتحاليل إضافية .

الشكل رقم : II . 8.2 : طريقة تحديد المؤشرات

مهام مركز المسؤولية

التعرف بالنقاط الهامة
(points clées)

البحث عن المؤشرات
(أو المعلومات)

إختيار المؤشرات الأكثر دلالة

المصدر : M.Gervais le contrôle de gestion, p599.

من جهة أخرى وحتى تستخدم لوحة القيادة بطريقة مثلى ، يجب إتباع التعليمات التالية :

* يجب أن تستعمل كل المستويات التنظيمية نفس شكل لوحة القيادة ، لأن ذلك يسهل النقاش والحوار

* أن تتضمن لوحة قيادة كل مسؤول ، صفحة رئيسية ، تدون فيها المعلومات الأكثر أهمية المرتبطة بمهامه ، وإرسال نسخة منها إلى لوحة قيادة القمة .

إذن : فإن الشكل الذي تقدم فيه لوحات القيادة ، يعتبر عاملا أساسيا لنجاحها ، حيث يجب أن تظهر المعلومات الأساسية بوضوح للمستفدين منها ، وأن تسمح بالاستغلال السريع لها ، وأن تضمن التواصل الجيد بين كافة المستويات وكافة المسؤولين ومساعديهم لتحقيق أداء جيد .
و يمكن القول ان كل هذه الادوات تساعد على مراقبة التسيير، و لكن ليست اكثر اهمية من المحاسبة التحليلية، ذلك ان:

1. مؤشرات لوحة القيادة في حد ذاتها، لا يمكن ان تصمم بدون وجود للمعطيات التي توفرها المحاسبة التحليلية، ذلك ان كل المعلومات التي توفرها هذه الاخيرة، تكون القاعدة و الاساس الذي تحدد من خلاله مؤشرات تقويم الاداء و قياس مردودية المؤسسة.
2. كما ان اعداد الموازنات، لا يمكن ان يتم بدون المعطيات المرجعية السابقة و الانجازات الفعلية و التي تتجسد من خلال حساب التكاليف المختلفة و تحديد اسعار البيع.

5.2- كيفية عملها وحدودها :

أولا : كيفية عملها :

حتى يكون عمليا ، على مراقبة التسيير إحترام منهجية عمل خاصة ، واستعمال أدوات ترتكز على تنظيم المؤسسة [1] .

أ ـ منهجية العمل :

هذه المنهجية ترتكز على تتابع مجموعة من المراحل المتداخلة فيما بينها وفق ترتيب منطقي واستراتيجي في آن واحد .
يتعلق الأمر في البداية بالتفكير في أهداف المدى القصير والمتوسط ، لتجسد فيما بعد في مرحلة التخطيط ، والتي من خلالها تتم دراسة وتحديد الاستراتيجية في حين أن توجهات المديرية العامة تتجسد في الخيارات التي تكون في إطار التسويق ، الانتاج ، الموارد البشرية ، والتي ستكون مقيدة من الناحية المالية . وأخيرا إعداد الاهداف وخطط العمل بناءا على الخيارات السابقة . وفي هذا الاطار فان دور مراقب التسيير متعدد خلال مختلف المراحل، بحيث :
في المرحلة الأولى ينصب عمله في إعداد المعلومات بالأرقام ، الضرورية لرد الفعل الاستراتيجي لمديرية المؤسسة (كتطور أهم المؤشرات المفسرة لنشاط المؤسسة)

[1] Isabelle et loic de Karveller, op cit. Pp 13 → 17

تم يجتمƔ مƔ كل المسƌولين من أجل الترجمة الƙقتصادية ƍ لكل السياسات المتبناة ƍ من اجل تحضير مخطط يواƻƼ خيارات المƌسسة ƍ وƻي الأخير يوضƴ للمƌسسة كل الصƵوبات المالية .
أما ƻي المرحلة الƙانية ƍ ƻيتƵƼ الأمر بتقسيم المخطط الƙستراتيجي لƘجل المتوسط والقصير ƍ ƻالجزƇ الخاƫ بالأجل القصير مرتبط بالموازنة الƵملية ƍ التي تضم أƋداƺ ومخططات الƵمل الخاصة بالسنة المقبلة .
ƻي المرحلة الƙالƙة يتم تنفيذ مخططات الƵمل من أجل الوصول لƘƋداƺ المسطرة .
والمرحلة الرابƵة تهدƺ إƅ ضمان متابƵة دقيقة لƘنجازات من خƚل تحليلها ƍ Ƌذا ما سيسمƴ بفهم مصدر النتائƏ المتحصل عليها ƍ وƓقتراƟ الƙجراƇات التصحيحية الƚزمة للوصول إƅ أقصƅ درجة ممكنة لتجسيد الأƋداƺ .
جدول رقم : II . 2 . 5 : مراحل منهجية الƵمل

المراحل	المضمون	الهدƺ
1- التفكير	التخطيط	السياسات ƍ الƙستراتيجية
2- الموازنات	أƋداƺ سنة واحدة	مخطط عمل أولي
3- الانجازات	توجيƌ الموارد	تحقيƼ الاƋداƺ
4- المتابƵة	قياƧ النتائƏ	الƙجراƇات التصحيحية

المصدر : Isabelle et L. de Karveler, op cit. P 15

وتجدر الƙشارة إƅ أن المنهجية تحددƋا المديرية ƍ ƻي حين أن الƙبحار(تطبيقها) ƻيها يقوم بƌ مراقƔ التسيير .

ƒ ـ اللوجيستكية التƼنية :

حتى يعمل المسار المحدد وفق المنهجية المرسومة أعلاه ، يجب أن يرتكز على اللوجيستكية التقنية ، التي تعتبر علبة أدوات "حقيبة" لتسير المؤسسة .

كل ذلƃ لأنها تتوƻر علƅ :

أ ـ وظائف :

- لتوحيد إنتاج المعلومات ومتابعة النشاط .
- تسمح بإجراء مقارنات سريعة .
- إختصار النتائج ومراقبة النشاط .

ب ـ دليل :

- لتشكيل الإجراءات
- لتحديد دور مختلف المتدخلين وتحديد :
  * مستويات الترخيص (autorisation)
  * وجهات المعلومات
  * طرق التقسيم والتوزيع والقواعد المحاسبة
  * إعداد رزنامة خاصة بكل مرحلة يبرمج فيها ذهاب وإياب (إنتقال) كل الوثائق والتقديم النهائي للمعلومات .

كل هذه الأدوات مستعملة أكثر في مرحلة التقديرات و أكثر من مرحلة الإنجازات و لأنها تفيد كدعائم لتحليل وسائل عمل مراقب التسيير.

لذا فإن وضع النظام ومراقبته هي من مسؤولية مراقب التسيير و الذي يجب أن يجعله مقبولا في وسط المؤسسة ويحافظ على استمراريته و إذ أن فعاليته تقوم على التحام كل مبادئ العمل في المؤسسة و وعلى قدرة تكيف كل واحد إزاء التغيرات الناتجة بالضرورة عن تطورها (في الحجم و في التنظيم و في الآجال. . الخ) .

جـ ـ التنظيم الداخلي :

في الوقت الذي تجيب فيه منهجية عمل مراقبة التسيير على سؤال "كيف" واللوجيستكية على سؤال "بماذا" و فإن التنظيم يجيب على سؤال "في أي إطار"

والإجابة على السؤال الأخير هو التالي : يتم في إطار هيكل المؤسسة [1]. أي وفق نظام العمل الذي يكون أقل أو اكثر مركزية و والذي يأخذ بعين الاعتبار حجم المؤسسة و خصوصيات قطاع نشاطها و طرق التسيير المعتمدة من طرف المديرية وكل المحيط الثقافي الذي تتطور وتنمو فيه .

إن هيكل المؤسسة يمكن أن يعرف بـ :[2]

•توزيع أفقي للمهام و•تقسيم عامودي للسلطة و•ميكانيزمات التنسيق .ويمكن التمييز بين أنواع الهياكل كما يلي [3]:

---

[1]-I et L. de Kerviler, op cit. P16.

[2] -P.L. BESCOS, contrôle de gestion et Management , 4ème ed, Montchrestien, p55." la structure d'une organisation peut etredéfinie comme :
•une répartition horisentale ;•une division vertical des pouvoirs, •de mécanismes de coordinations ".

[3] J. L. ARDOIN et A. KHMAKHEM, introduction au contrôle de gestion, BORDAS, 1971, pp51 → 53.

1 - هيكلة حسب المنتوج :

بحيث أن كل مركز مسؤولية مستقل ويمثل مؤسسة مصغرة و تتولى الإنتاج و البيع و التسيير المالي والإداري وبطبيعة الحال فإن درجة استقلالية كل مركز مرتبطة بمدى إندماج المركز داخل الهيكلة . ومع هذا فإن هذا النوع نادر في المؤسسة الواحدة ويتواجد في مجموعات في المؤسسات القابضة .

2 - هيكلة حسب الوظائف :

هذا النوع يلزم تنسيق كبير بين كل الوظائف و حتى تتمكن كل منها من تقديم الخدمات الضرورية في الوقت المناسب .

3 - الهيكلة المختلطة :

تجمع بين الهيكلتين السابقتين و وتحاول معالجة سلبيات كل منهما .

4 - هيكلة حسب القرار :

إن الأصناف الثلاثة التي قدمناها سابقا و تعطي لنا تحليل حسب نوع المسؤولية . فمعنى مراقبة التسيير و تقديم الهيكلة تبعا لعنصر العمل و وبالتالي فإن السؤال الذي يطرحه المراقب هو : ما هي العناصر التي يمكن أن يراقبها مركز المسؤولية و في هذا الصدد نميز بين أربعة أنواع من مراكز المسؤولية وفق هذا المعيار وهي [1] :

أ - مراكز التكاليف :

هي مراكز مسؤولية و مهمتها التزويد بمجموعة من الخدمات المطلوبة وفق شروط تدنية التكاليف و الآجال والجودة . وكمثال على ذلك ورشة صنع . فإن مسؤول هذه الورشة يتم قياسه من خلال الانحراف بين تقديرات وإنجازات التكاليف و وهذا تحت قيد احترام مستوى الجودة وآجال وإنجاز ما تم تحقيقه من معطيات .

ب - مراكز التكاليف المعيارية :

يستعمل هذا النوع عندما تكون العلاقة بين مستوى التكاليف التي تم تجنيدها في وحدة تنظيمية وإنتاجية المصلحة لهذه الوحدة و صعبة من ناحية نمذجتها وتحديد كميتها . وهنا تعتبر التكاليف وكأنها في سرية المسؤول عن هذه الوحدة وكمثال نجد المصالح الإدارية (قسم المحاسبة و قسم الموارد البشرية) .

جـ - مراكز رقم الأعمال :

تتحدد مسؤولية مركز كهذا في تعظيم رقم الاعمال المحقق بدون أي تحكم وأي مراقبة للتكاليف وأوضح مثال ذلك الذي يخص المصلحة التجارية و أين تكون مهمة المسؤول و تحقيق مبلغ معين من المبيعات

[1] Y. De Ronge, Comptabilité de gestion, De BOEK, BRUXELLE, 1998, p69.

وإذا دون أن تكون له إمكانية تحديد سعر البيع وبدون أن يتحكم في تكاليف الإنتاج . غايته تعظيم مبلغ المبيعات بدون تجاوز موازنة المصاريف التجارية المخصصة لها .

د ـ مراكز الربحية :

مركز الربحية هو التوليفة الناتجة عن مركز التكاليف ومركز ريع . مهمة المسؤول عنه هو أفضل مزج للمنتوجات والأعباء بطريقة تنتج هامش ربحي يصلح كقاعدة للتقييم أدائه .

هـ ـ مراكز الاستثمارات :

هو مركز ربحي يتمتع من خلاله المسؤول بسلطة إتخاذ القرار فيما يخص إستثمارات المركز فهو مسؤول عن مردودية رؤوس الأموال المستثمرة في هذا المركز وبالتالي فهو ملزم بتوليف أفضل الأرباح المتوفرة لاستثمارات التي ستسمح برفع الأرباح المستقبلة .
نلاحظ أن كل شكل من مراكز المسؤولية هذا تتمتع بسلطة على الموارد وبمسؤوليات مختلفة . وبالتالي فعلى النظام المحاسبي ان يصمم بالطريقة التي يزود بها كل مسؤول بالمعلومة الملائمة والصحيحة التي يحتاجها لضمان القيام بالمهام الموكلة إليه في إطار اللامركزية .

جدول : II . 2 . 6 : مختصر لخصائص مراكز المسؤولية

النوع	مثال	يتحكم المركز في			المدة الزمني	الهدف
		التكاليف	ريع	الاستعمالات		
•مركز التكاليف	ورشة الصنع	×			القصير	تنفيذ برنامج الإنتاج بأقل تكلفة
•مركز الربحية	المديرية التجارية	×	×		القصير	تعظيم النتيجة أو الهامش
•مركز الاستثمارات	الفروع	×	×	×	الطويل	تحسين مردودية الأموال المستثمرة

المصدر : N. Guedj et Coll, le contrôle de gestion pour la performance de l'entreprise, p355.

ثانيا : حدودها :

عرفنا أن مراقبة التسيير ، تبحث من خلال إظهار الأرقام وبسرعة ، معرفة كل نتائج القرارات التي تم اتخاذها ، بطريقة تؤدي إلى تسيير فعال ، وذلك بالارتكاز على مجموعة من الأدوات (المحاسبة العامة ، المحاسبة التحليلية ، الموازنات ، المعلوماتية ، . ..) .

وحاليا أصبحت تطبيقات مراقبة التسيير مرفوضة أكثر فأكثر ، وذلك لعدم قدرتها على الارتكاز بصفة حقيقية في اتخاذ القرارات . وفي هذا الصدد ، نجد العديد من المؤلفين والمختصين في الميدان ، الذين سطروا حدودا هامة لمراقبة التسيير ، آخذين في الحسبان نظام معلومات التسيير المحدود جدا الذي يقوم عليه .

وفي هذا الصدد ، يمكن ذكر بعض الأمثلة عن ذلك :

ففي المؤتمر المنعقد في سبتمبر 1988 ، والذي نظمه المعهد الفرنسي للتكوين الدائم ، قام أحد المسيرين بشرح ، كيف أن أحد المؤسسات ، لاحظت تدريجيا ، أن المحاسبة التحليلية ، كانت غير ضرورية لمراقبة الأنشطة الخاصة بإنتاج المصانع .

في حين أن عدة أساتذة ، باحثين متخصصين في مراقبة التسيير ، لذكر منهم :

P.MEVELLEC, S.EVREAT ,H.BOUQUIN , R.TELLER , P.LAUZEL ، قد وضحوا عدم كفاية الطرق الحالية [1].

ومن هنا المنطلق يمكن أن نبرز مجموعة من الانتقادات والنقائص التي وجهت لمراقبة التسيير فيما يخص نظام المعلومات المحاسبي والمحاسبة التحليلية .

1 – فيما يخص نظام المعلومات المحاسبي ، المتعلق بالمحاسبة العامة ، نجد أنه :

- غير فعال ، ليسير بالمؤسسة إلى متطلبات ومقتضيات التنشيط الاستراتيجي (réactivité stratégique) ذلك أن الآجال المستغرقة في الحصول على المعلومات طويلة ، حتى تتمكن المؤسسة من استعمالها والاستفادة منها .
- باختصار يمكن القول أن المحاسبة العامة ، أصبحت نظام معلومات غير مفهوم من طرف الأفراد العمليين (المستوى التنفيذي) ، ذلك أن الصورة التي تقدمها لا تطابق الصورة المتحصلة في الواقع العملي ، بحيث أن العديد من الاتفاقيات ، تجعل قاعدة المعلومات غير مستعملة ، أو تعيق بشدة عملية اتخاذ القرار العملي.

كما أن هذه المحاسبة أصبحت محل خلط ، إما لأسباب تنظيم جبائي ، اجتماعي ، أو بنكي ...الخ ، هذا ما جعلها غير مؤهلة لتكون ركيزة لاتخاذ القرارات الحقيقية ، التي من خلالها تحتاج المؤسسة لنتائج ملموسة، وقيادة وجودها نحو التطور [2] .

[1] H. SVALL, V. ZARDET , op cit. P23.
[2] I bid, p28

ومع هذا فإن هذه المميزات قد تم رفضها وأصبح من الضروري إعداد تقديم جديد للتنظيم، مثلما يعمل حاليا وذلك لإظهار جديد وأكثر وضوحا لمراقبة التسيير من خلال :

- خيارات إستراتيجية قائمة على معطيات مالية ومتغيرات مالية وعينية .
- أفراد مسؤولين عن قرارات لا مركزية .
- هيكلة عرضية (Transversal) عن تدفقات لتسييرها .

وبالتالي نستنتج أنه في ظل التغيرات الاقتصادية الناتجة عن العولمة وفي ظل الإطار التنافسي والتنظيمي الحالي، نجد أن مراقبة التسيير أصبحت ملزمة بالإضافة إلى دورها الكلاسيكي، أن تجيب على بعدين مهمين في المؤسسة وذلك في إطار القيادة، هما :

- قيادة الأداء
- قيادة التغيير le pilotage de changement

المبحث الثالث : نظام المعلومات، المادة الأولية لمراقبة التسيير

1.3- تعريفه، خصائصه ومهامه :

أولا : تعريفه :

في هذا الصدد، يمكن إدراج بعض التعاريف المختلفة، التي تناولت ماهية نظام المعلومات، كما يلي :

1 - "هو مجموعة الوسائل والاتصالات التي تقوم بالقياس، المراقبة، التخزين، المعالجة وتوزيع المعلومات بغرض توفيرها في المكان والوقت والشكل المناسب [1] "

2 - "هو أنشطة المؤسسة . التي تنظم كل عمليات تجميع، تصنيف، ثم توزيع المعلومات [2] " .

3 - حسب LUCAS هو : " مجموعة الاجراءات المنظمة، التي تسمح بإنتاج المعلومات الضرورية لاتخاذ القرار و/ أو لمراقبة التسيير [3] "

وعموما نقول أنه : "مجموعة المعلومات التي تتحرك في المؤسسة، إضافة إلى كل إجراءات المعالجة والوسائل المرتبطة بها .

ثانيا : خصائصه :

يسمح نظام المعلومات بتحديد المعلومة وتقييمها من عدة جوانب [4] :

---

[1]-A.SOUAMES, grandes axes du système d'information , Alger, 1992, p5

[2] أحمد رجب . عبد العال ، المدخل المعاصر في المحاسبة الإدارية ، الدار الجامعية للنشر ، بيروت ، 1992 ، ص 13 .

[3]H.C.lucas, système d'information pour le management, 1986.

[4]C.Alazard, S.Sépari, op cit. p 85.

- **من حيث الشكل :**
  - الكمية الاجمالية للمعلومات .
  - سهولة فهمها .
  - ملائمتها بالنسبة للاحتياجات .
  - صلاحيتها لاتخاذ القرارات .
- **من حيث الآجال :**
  - العمر : من أي تاريخ يمتد عمر المعلومة ؟
  - مدة الحياة : فترة الصلاحية والملائمة .
  - سرعة الوصول / والاجابة : الوقت اللازم للحصول على المعلومة .

- **المضمون :**
  - مضمون الخيارات : ما هي المعلومات الواجب الاعتماد عليها ؟
  - المضمون الهيكلي : كيف يتم تقسيم المعلومة وهيكلتها ؟
  - المضمون القياسي (métrique) : ما هي درجة التحديد الضروري للمعلومة ؟

إذن فإن قيمة المعلومة تتوقف على كل هذه الخصائص ، الترجيحية ، حسب حاجة المستعمل وخصوصيات الاطار .

ثالثا : مهامها

انطلاقا من التعاريف السابقة ، يتبين لنا أن المهمة الأولى و الأساسية لنظام المعلومات هو : إنتاج المعلومة .

وبالتالي فإن هدف أي نظام ، هو التمكين من التحكم الجيد في أداء المؤسسة ، من خلال تزويدها بالمعلومات اللازمة والصالحة لاتخاذ القرارات . المناسبة والصحيحة ، التي ترفع من فعالية الاداء وذلك بالتقليل من أثر المخاطر المرتبطة بعدم التأكد [1] . لان مهمة كل نظام القيام بالمهام التالية : الاطلاع ، التنبؤ ، الفهم ، والاعلام .

2.3- دورها في المؤسسة ومراحلها :

أولا : دورها :

أمام الحاجة الملحة للمعلومات الضرورية لعمل المؤسسة ، يعرض peancelle الغايات الثلاثة لنظام المعلومات والمتمثلة في [2] :

---

[1]-A.VINAY et H.B. ABERTY, contrôle de gestion Stratégique de l'entreprise, approche par les Système d'information, CLET, Paris, 1984, p 44.

[2]-J.L PEANCELLE, "A quoi servent les systèmes d'information ? " , revue Française de gestion, 12/1983.

- المراقبة : بحيث يمثل ذاكرة المؤسسة من خلال معالجة المعطيات الماضية (السابقة) .
- التنسيق : بحيث عليه أن يتابع المهام الحالية .
- القرار : يعالج معطيات تقديرية لتساعد على تحضير المستقبل .

هذه العناصر الثلاثة تنطبق على مراقبة التسيير ، الذي يجب أن يكون بدوره نظاما للمعلومات ، يقدم عمل المؤسسة للمراقبة ، من أجل تنسيقه ، ليساعد على اتخاذ القرارات .

ونشير في الاخير ، وهذا إبرازا لدور نظام المعلومات في المؤسسة ، أنه يطابق التشبيه الذي جاء به ANGOT ، الذي شبهه بالدورة الدموية في جسم الإنسان [1] ، من خلال مجموعة العمليات المتتابعة والمتكررة ، التي تقوم بها الأجهزة الداخلية لمعالجة الدم الفاسد ، وإعادة توزيعه من جديد .

ويمكن إبراز هذه الادوار في :

1 – تجميع المعطيات من مصادر مختلفة .

2 – معالجتها وتحويلها إلى معلومات صالحة للاستفادة منها .

3 – تحديد احتياجات المستفدين منها ، وإرسالها إليهم في الوقت المناسب والملائم .

4 – تسجيل المعلومات وحفظها .

5 – تنفيذ القرارات المبرمجة ، والمساعدة على اتخاذ القرارات غير المبرمجة .

6 – وأخيرا العمل على التكيف الدائم للمعلومة وفقا للتغيرات الممكن حدوثها ، لتكون دائما مناسبة وصالحة للاستخدام . وحتى يتمكن نظام المعلومات من تنفيذ الأدوار المنوطة به ، يجب أن يصمم وفق طريقة تسهل وصول المعلومة التي ينتجها لأصحاب القرار في الوقت المناسب، قياس المهام الموضوعة في الميدان في إطار المخططات الإنتاجية ، ومن جهة أخرى إقامة علاقة بين الأداء الصناعي والمردودية الاقتصادية [2] .

ثانيا : مراحله :

لإنتاج المعلومات ، يخضع نظام المعلومات للمراحل التالية :

1 – مرحلة جمع البيانات (Collecte des données) :

أي جمع وتحصيل البيانات من كل المصادر الممكنة ، داخلية كانت أم خارجية ، مؤقتة أو دائمة ، وهي الأكثر أهمية في سير النظام ، على اعتبار أن المراحل اللاحقة تتوقف على ما تم تجميعه من معطيات.

– مرحلة المعالجة (traitement) : في هذه المرحلة يتم تحويل البيانات المجمعة من مخزون بيانات إلى

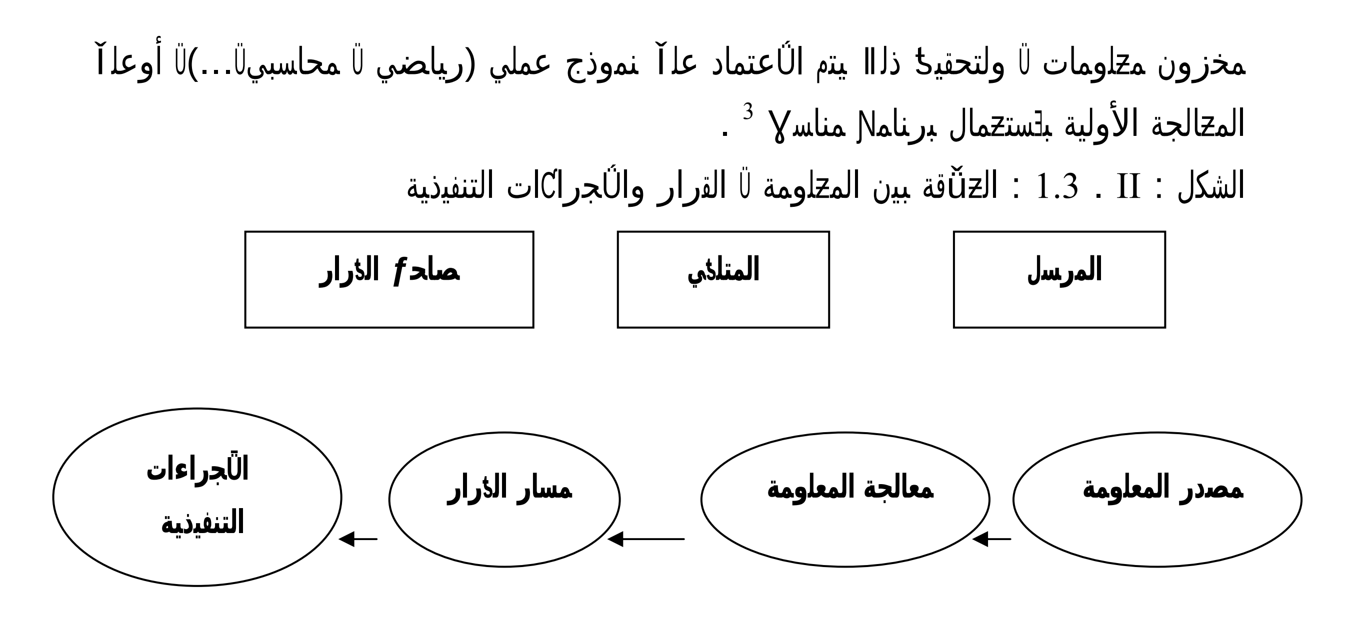
---

[1] -H.HANGOT, entreprise et information, ed BOEK_WESMEAL, BRUXELLE, 1989, p16.

[2] -E.TORT, « Système comptable et reporting de gestion chez un équipement automobile », R.C.F N°324, 07-08/2000,p41.

مخزون معلومات ، ولتحقيق ذلك يتم الاعتماد على نموذج عملي (رياضي ، محاسبي،...)، أو على المعالجة الأولية باستعمال برنامج مناسب[3] .

الشكل : II . 1.3 : العلاقة بين المعلومة ، القرار والإجراءات التنفيذية



المصدر : E.Tort, Organisation et Management des Systèmes Comptables, DUNOD,Paris,2003,p7

3.3- المحاسبة كنظام معلومات اساسي لمراقبة التسيير:

أولا : تعريف نظام المعلومات المحاسبي :

في هذا الإطار فإن المعلومات المحاسبية التي يقدمها النظام المحاسبي هامة وحساسة ، على اعتبار أنها تدخل في تسيير المؤسسة ميدانيا أو وظيفيا ، وهذا يدخل في الأجل القصير ، كما تدخل في التخطيط المتوسط و الطويل الأجل وهذا ما يعرف بالتخطيط الاستراتيجي .

ويعرف النظام المحاسبي على أنه :

1 – "مجموعة من الأنظمة الفرعية المستخدمة في تجميع وتبويب ومعالجة وتحليل وتوصيل المعلومات المالية الملائمة لاتخاذ القرار إلى الإدارة الخارجية والأطراف الداخلية [1] "

2 – "النظام المحاسبي موجود في المجموع المنظم للأنظمة داخل المؤسسة ، يهدف أساسا إلى معالجة المعطيات الداخلة وتحويلها وإيصالها للمحيط [2] ".

3 – " هو عملية تحويل المعطيات المحاسبية إلى مجموعة من المعلومات ، تقدم للمسيرين لتوجيه قراراتهم وتكيفها حسب المستجدات[3].

وباختصار : هو العمود الفقري لكل الأنظمة الفرعية للمؤسسة ، كونه يرتبط بها جميعا ، حيث يقوم بتلخيص عملياتها ونتائجها من خلال تفاعل تشكيلة من الوسائل المالية ، المادية والبشرية . وتكون هذه

---

[3] -L.LALLAM, journée d'étude sur l'information et l'entreprise de production des biens et services, Alger, 2000,p24.

[1] هاشم أحمد عطية ، مدخل إلى نظم المعلومات المحاسبية ، الدار الجامعية للطبع ، الإسكندرية ، 2000 ، ص 32

[2] E.Tort, Organisation et Management des Systèmes comptables, DUNOD, Paris, 2003, p16.

[3] P.DRUKER, Structure et changements, ed village Mondial, Paris, 1996, p24.

المعلومات على شكل تقارير . أو قوائم معدة وفقا للمبادئ المحاسبة المتفق عليها لتكون قابلة للتفسير والمقارنة .

ثانيا : مكونات المحاسبة كنظام معلومات :

كأي نظام فإن نظام المعلومات المحاسبي يتكون من [4] :

- **المدخلات :**

وتتمثل في البيانات الكمية المتدفقة إلى النظام و المتحصل عليها من :

* مختلف البيانات الناتجة عن النشاط الداخلي في المؤسسة .
* البيانات التي تتبادلها المؤسسة مع باقي الأطراف الخارجية المتعاملة معها
* التغذية العكسية (وهي نتائج القرارات التصحيحية السابقة و الهادفة لتحسين كفاءة العمليات مستقبلا)

وتحدد عناصر إختيار المدخلات كما يلي :

تقبل البيانات المبررة بوثائق إثبات تؤكد صحة الحدث المعبر عنه و البيانات التي توافق إحتياجات مستعملي المعلومة و البيانات التي يمكن التعبير عنها كميا والتي تستعمل وحدة قياس مناسبة لها و البيانات الخاصة بأحداث إقتصادية و عمليات مالية تخص المؤسسة .

- **المعالجة والتحويل :**

وتتمثل في العمليات الخاصة بتحويل البيانات إلى معلومات من خلال التجميع و التصنيف والترتيب.

- **المخرجات :**

تتمثل في التقارير والقوائم المالية والمحاسبية التي ينتجها النظام و وهي الهدف النهائي لنظام المعلومات المحاسبي و الذي يوفر[1]:

* التقارير الإدارية التي تشمل على المعلومات اللازمة للتخطيط ورقابة العمليات اليومية .
* التقارير التي تشمل على المعلومات اللازمة لاتخاذ القرارات غير اليومية و وإعداد الخطط والسياسات المتعلقة بها .
* المعلومات المطلوبة للجهات الخارجية و خاصة لأصحاب المشروع ومختلف السلطات الرقابية كالضرائب مثلا.

- **التغذية العكسية :**

حيث أنها لكل نظام "مجموعة من الأخطاء والانحرافات التي تنتج عنها الإجراءات التصحيحية و وذلك لضمان المحافظة على المسار الصحيح لأهداف المؤسسة . وهذه التصحيحات لا تتم إلا بوجود المعلومات

[4] كمال الدين الدهراوي ، نظم المعلومات المحاسبية ، الدار الجامعية ، الإسكندرية ، 2003/ 2004 ، ص ص 45 -49

[1] أحمد نور ، محاسبة التكاليف الصناعية ، الدار الجامعية ، الإسكندرية ، 1999 ، ص 17

المرتدة التي تعتبر في حد ذاتها مدخلات جديدة للنظام ، لأجل تعديله وتحسين تشغيله كما يجب ، وحتى يكون قادرا على بلوغ النتائج الايجابية ، وتكون التغذية العكسية ذات فائدة يجب توفر :
- الدقة في المعلومات المسترجعة وتفسيرها بطرق تتفق بما هو مسلم .
- التوقيت المناسب لعملية الاسترجاع .

4.3- نظام المحاسبة التحليلية

أولا : البعد التحليلي للنظام المحاسبي :

يعتبر البعد التحليلي في النظام المحاسبي ضروريا لأنه يهدف إلى ترجمة الواقع الاقتصادي للمؤسسة من خلال مسارها ونشاطاتها كما يبينه الجدول التالي :

الجدول رقم : II .1.3 : أهمية البعد التحليلي للنظام المحاسبي

الأنشطة حسب توليفة (منتوج / السوق)	المسار حسب سلسلة القيمة
المهن	الخدمات ، الوظائف
المجال الاستراتيجي	العمليات ، المهام
المنتوج	الورشات
السوق ، الزبائن	المشاريع ، الأعمال

المصدر : E. TORT, I bid, p 158.

ففي مؤسسة صناعية ، فإن المقاربة التحليلية التي ترتكز على المسارات "الصناعية" ، تكون المفضلة عموما ، في حين توجه نحو الاسواق في المؤسسة التجارية . أما في المؤسسة الخدمية ، فيمكن تبني مقاربات تمزج بين تقسيم تجاري ووظيفي للأنشطة والمسارات في آن واحد .

ومن هذا المنطلق يعتبر نظام المحاسبة التحليلية ، نظاما يقوم على توفير معلومات تخص الوحدة الاقتصادية ، وإيصالها لمجموعة من الأشخاص في داخل المؤسسة للمساعدة على اتخاذ القرارات المناسبة ، مع العلم أنه يهتم بإنتاج المعلومات الخاصة بالتكاليف على وجه الخصوص [1] .

[1] م.بشادي ، أ. يوسفي ، خ. حجازي ، نظم المعلومات المحاسبية ، جامعة القاهرة ، مصر ، 2000 ، ص 10 .

كما يتكون هذا النظام من مجموعة النماذج واليوميات ودفاتر الأستاذ والقيود المحاسبية والتقارير الإدارية ، وكذا الإجراءات المختلفة التي يمكن عن طريقها تحديد تكلفة الوحدة المنتجة بطريقة سريعة ، يمكن استخدامها في اتخاذ القرارات الإدارية والرقابة [2] .

ثانيا : مراحل تطبيق نظام المحاسبة التحليلية :

1- **مرحلة جمع المعلومات :** وتخص المعلومات المستخرجة من المحاسبة العامة ومن مصادر أخرى .

2 ـ مرحلة التصفية والتحليل :

حيث يتم :

- استخراج الأعباء غير القابلة للتحميل ، كنفقات التأسيس مثلا .
- إعادة توزيع الأعباء حسب طبيعتها إلى توزيع حسب المراكز .

3 ـ مرحلة تحميل وحساب التكاليف : وتاتي أساسا من :

- الأقسام أو الوظائف
- الوحدات المنتجة أو الطلبيات

4 ـ مرحلة الاستفادة من النظام المعلوماتي :

- تحليل النتائج واتخاذ القرارات
- البرمجة والتخطيط
- مراقبة التسيير

ثالثا : مكونات نظام معلومات المحاسبة التحليلية :

ويتكون من [1] :

أ ـ مدخلات النظام :

تتمثل في مخرجات المحاسبة العامة وكذا في الأحداث الاقتصادية التي تقع داخل الوحدة في سبيل التوصل إلى الاداءات والنتائج المخططة ، ومن ثم تعتبر مدخلات النظام المصدر الرئيسي للمعلومات الخام ، التي يتم تشغيلها وتبويبها .

ويرتكز تفصيل مدخلات النظام على نوعية البيانات المرغوب تقديمها إلى الادارة ، ومن هنا وحتى تكون هذه الأخيرة مناسبة يجب أن تتوفر على الخصائص التالية :

- أن تكون خاضعة للقياس الكمي .
- أن تتميز البيانات التي تدخل النظام بالموضوعية ، حتى تكون المخرجات بنفس الشيء .

---

[2] أحمد نور ، مرجع سبق ذكره ، ص 33

[1] أحمد حلمي جمعة ، عطا الله خليل ، خالد إبراهيم الطراونة ، محاسبة التكاليف المتقدمة ،دار الصفاء للنشر والتوزيع ، عمان ،1999 ،ص ص7 ← 10.

، أن تكون صالحة للغرض التي تقدم من أجله للإدارة .

بالإضافة إلى ضرورة وجود أفراد ذوي كفاءة في مجال تجميع البيانات بالنوعية والكمية المطلوبة وضرورة توفير الوسائل المعلوماتية للتوسع في تجميع وتنظيم البيانات .

ويعتمد محاسب التكاليف على مجموعة من المستندات ، تمثل حركة ضبط وتتبع لعناصر التكلفة من مواد وأجور ومصروفات ، إضافة إلى عمليات إصدار أوامر التشغيل وتتبع المنتجات التامة ، وغيرها من الأمور .

أ - تشغيل النظام :

يتضمن التشغيل كل ما يتعلق بالعمليات المحاسبية الواردة بالمستندات ، وإثباتها وبتبويبها وتحويلها في الدفاتر ، السجلات والكشوف ، التي تعتبر بدورها أساسا لتقديم التقارير المعبرة عن مخرجات النظام ، ولذلك تخضع عمليات التشغيل لقواعد وإجراءات محددة متعارف عليها ، تتصف بالثبات في التطبيق ، كما تخضع لتبويبات مختلفة ، كل منها يفيد غرضا معينا (بتبويب التكاليف الإجمالية ، المتغيرة والمباشرة)

ج - مخرجات النظام :

تختلف المخرجات باختلاف الاحتياجات الإدارية من البيانات وطريقة استخدامها ، فاستخدام البيانات لغرض قياس التكلفة فقط ، يختلف عن استخدامها لأغراض التخطيط والرقابة واتخاذ القرارات . ولذلك تعتبر أساسا للحكم على النظام وأساس للاستفادة من التغذية العكسية للبيانات . ومن هنا فإن توقيت تقديم التقارير وسرعة عرضها من الأمور الواجب مراعاتها عند وضع النظام .

د - التغذية العكسية :

تتمثل في الاستفادة من إفرازات النظام لغرض تعديل النظام نفسه من خلال الإجراءات التصحيحية ، التي ستشكل من جديد مدخلات له ، لذلك فهي العصب الحساس لأي نظام معلومات ، لأنه بدونه ، لا يمكن تحقيق الأهداف بالصورة المرغوب فيها .

المبحث الرابع: أسس انجاز نظام المحاسبة التحليلية

1.4- تصميم النظام :

إن عمل نظام محاسبة تحليلية قائم على العناصر التالية :

أولا : الإجراءات العامة : وتتمثل في : [1]

[1]-P.L BESCOS et COLL, contrôle de gestion et Management , 4 ème ed,, Montchrestien, pp216 -217 .

- **معرفة خصائص المنتجات :** من خلال الإجابة على مجموعة من الأسئلة مثل : هل يتعلق الأمر بمنتوجات مصنعة وفق سلاسل كبيرة ؟ أو لمنتوجات تكون في كل مرة مختلفة وتخضع لدفتر أعباء خاص ؟ إضافة إلى أسئلة أخرى .
- **هيكل المؤسسة :** هذا العنصر يترجم الطريقة التي تنظم وفقها المنتوجات ، من حيث خلق قيمة مضافة وبالتالي فمن الضروري وضع مسار للعملية الإنتاجية ، من خلال الإجابة على :

- ما هي المراحل التي يتم التمييز فيما بينها ؟
- ما هي المواد الأولية التي تدخل في إنتاج منتوج معين ؟و في أي وقت ؟
- ما هي الورشات التي تمر من خلالها كل المنتوجات المصنعة ؟
- أين يتم وضع المخزونات من المنتوجات الوسيطة ؟
- ما هي المصالح الأخرى من غير وحدات الصنع ، التي تساهم في إنتاج المنتوجات ووضعها في السوق ؟ وغيرها .

- **الحاجة للمعلومات :** والتي يجب على النظام ان يجيب عليها ، حيث يجب القيام باستجوابات حول غاية المعلومات وحول وجهتها سواء كانت للداخل أو الخارج . بحيث :

- هل تسمح بتقييم المخزونات ؟
- تحديد سياسة للأسعار ؟
- مراقبة التكاليف ؟
- بتحديد أسعار التنازل الداخلية أو ببساطة قياس مردودية المنتوجات ؟

ومع ان خصائص المنتوجات المصنعة تحدد جزء من تنظيم المسار الإنتاجي و احتياجات المعلومات لمتخذي القرار، غير ان هذا التمييز يظهر عملي لتسطير خطوط إدارة نظام المحاسبة التحليلية .

ان مراحل إعداد هذا الاخير يفرض تحقيق صنفين من الخيارات :

1 - في أي مرحلة يجب أن تحسب التكاليف (التموين ، الإنتاج، المبيعات) ؟

2 - ما هي التكاليف التي تختارها المؤسسة لتحميلها بالمنتوجات ؟

ثانيا : ركائز النظام :

إن وضع مثل هذا النظام داخل المؤسسة يقتضي أيضا خيارات حول تقسيم المؤسسة لمراكز مسؤولية حول وحدات العمل لكل مركز وحول المعلومات القاعدية الواجب تحصيلها .

1 ـ مراكز التحليل :

ان تقسيم المؤسسة لمراكز التحليل ضروري لمراقبة التسيير ، اذ أنه يسمح بتحديد التكاليف ومعرفة إستهلاكات الموارد على كل وحدة تنظيمية . وبالنسبة للمحاسبة التحليلية ، فإن هذا التوزيع قائم على ربط

التكاليف غير المباشرة بالمنتجات و ذلك وفق مبدأ نقلها عن طريق مراكز التحليل ، قبل توزيعها على المنتجات من خلال وحدات العمل .
ومن هذا المنطلق يجب التمييز بين مختلف المراكز ، حيث أن بعضها له نشاط ذو علاقة مباشرة مع الإنتاج والمنتجات وتشكل ما يعرف بالأقسام الرئيسية ، وبالتالي تحمل تكاليفها بسهولة على المنتجات ، أما البعض الآخر فيسمى بالأقسام المساعدة ولها أنشطة ذات علاقة مباشرة أقل في المسار الإنتاجي وعموما تقدم خدمات لصالح الأقسام الأخرى ، وهي أنشطة الدعم اللوجيستكي Support logistique ، وبالتالي فتكاليفها غير محملة على المنتجات وإنما على الأقسام الرئيسية .

2 ـ **وحدات العمل :** إن وحدة عمل لمركز التحليل ، يمكن أن تعرف على أنها وحدة قياس لنشاطها ، وفي هذا المعنى يجب أن تكون معبرة إلى أقصى درجة ممكنة للعمل الذي يقوم به المركز وتترجم كل التغيرات التي تحدث للنشاط . وهي مرتبطة جدا بالتكاليف المتغيرة المباشرة له .
وحدة العمل هذه معبر عنها بالوحدات عينية (الزمن ، الوزن ، الكمية ، الحجم ، . . .) وترتبط عموما بالعامل الأساسي للإنتاج الذي يستعمله المركز ، وهذا ما يفرض ان المركز متجانس .
ومن المهم أن يتم تحديد وحدة عمل الأكثر ملائمة لكل نشاط وهذا بهدف قياس مستويات الإنجاز والتنفيذ.
وتعد أهم استعمالات هذه الوحدة في [1]:
ـ تسمح بحساب الإنتاجية الإجمالية للنشاط
ـ حساب تكلفتها الوحدوية واتخاذ إجراءات تخصيص التكاليف allocation de coûts
إن مضمون وحدات عمل الأنشطة يكمن في وصف مسارات المؤسسة ، حيث أن اختيارها يجب أن يخضع لأوامر impératifs تطبيقية ، (إتاحة المعلومات ، نظام شامل مبسط) . ويمكن إعدادها وفق منطق تحليلي (عكس المسارات) أو وفق منطق استراتيجي (ترجمة أولويات الاستراتيجية ، أو تحديد وصف دقيق) .

الجدول رقم : II . 1.4 : وحدات العمل يمكن أن تعكس الاستراتيجية

الاستراتيجية		وحدة العمل
الإنتاجية		
وحدة عمل مباشرة	←	**ساعة عمل مباشر**
ضغط التدفقات	←	**يوم الدورة**
تخفيض التعقيد	←	**عدد المكونات**
إستعمال الاستثمارات المنتقدة	←	**ساعات الآلة .**

المصدر : P.LORINO, le contrôle de gestion Stratégique, p78

[1]-P.LORINO, le contrôle de gestion Stratégique, DUNOD, Paris, 1991, p79.

وعليه فإن وحدات العمل تسمح بعمليات نقل التكاليف من مركز التحليل نحو مراكز أخرى أو نحو المنتجات . وإذن فمن الضروري تحديد تكلفة وحدة العمل المرتبطة به ، كما يمكن أن يتم هذا بطريقة تقديرية .

3 ـ المعلومات القاعدية :

إن تشغيل نظام المحاسبة التحليلية يقتضي توفر قدر معين من المعلومات التي يمكن الحصول عليها ومعالجتها .

هذه المعلومات هي من صنفين :

ـ من جهة معلومات نقدية من مصدر محاسبي ، تسمح بمعرفة الأعباء المستهلكة خلال الفترة .

ـ من جهة ثانية ، معلومات كمية تخص التدفقات العينية والناتجة عن مختلف الوحدات العملية .

إذ تتمثل المعلومات النقدية المستخدمة في المحاسبة التحليلية في أعباء الصنف السادس للمخطط المحاسبي حيث أن المبدأ الأساسي لهذه العمليات ، هي الأخذ بعين الاعتبار عند تحديد التكاليف ، كل الأعباء المرتبطة حقيقية بالوسائل المستخدمة في دورة الاستغلال خلال الفترة المعينة . في حين أن المعطيات الفيزيائية يجب الحصول عليها لاتخاذ إجراءات ربط الأعباء بالمنتوجات ، والتي هي من مصادر متعددة.

ففي البداية يتم توجيهها بطريقة محددة ، لمعرفة كمية الوسائل التي تم تجنيدها خلال دورة التدفقات الانتاجية (كمية المواد الأولية ، منتوجات نصف مصنعة ، ساعات العمل ، منتوجات وسيطة. ..) ، وهي تعكس نتائج النشاط . من جهة أخرى يجب على هذه المعطيات العينية المرتبطة بوحدات العمل لمختلف مراكز التحليل ، أن تسمح بقياس إجمالي لنشاط كل واحد منها ، فهي تساهم أيضا في معرفة كل استهلاكات وحدات العمل من طرف المنتوجات أو مراكز الزبائن (centre client) .

ثالثا : متطلبات ومراحل تصميم النظام واختيار النموذج المحاسبي :

أ ـ متطلبات تصميم النظام :

1 ـ تحديد الأهداف المنتظرة من وضع نظام المحاسبة التحليلية ، وتحديد الاولويات لهذا التوظيف (الاستخدام) .

2 ـ تحديد الاطار الذي يخص المحاسبة التحليلية

3 ـ تحديد المستويات التي يجب أن تعرف فيها التكاليف (الوحدات ، الانشطة ، المنتوجات)

4 ـ تحديد الطريقة التي تتكيف وإشكالية المؤسسة .

5 ـ تحديد دفتر الأعباء لنظام المحاسبة التحليلية : تجميع المعلومات ، الأعباء التي تؤخذ بعين الاعتبار ، وتحديد فترات الحساب .

6 – تكوين الأفراد وتوعية مجموع عمال المصالح ، وكذا مراعاة الاعتبارات السلوكية ، وذلك بالتعرف على اهتمامات الأفراد ومتطلبات عملهم ، والعمل على إشراك مستخدمي النظام في مرحلة التصميم والاختيارات .[1]

ب – مراحل تصميم النظام :

إن تصميم النظام يتطلب مجموعة من الخطوات الأساسية والمنظمة ، الواجب إتباعها ، والتي تظهر فيما يلي[2]:

1 – المسح الأولي لبيئة الوحدة (الدراسة والمعاينة) .

2 – تصميم الأنظمة الفرعية المتعلقة بعناصر التكلفة .

3 – إعداد دليل وحدة التكاليف الذي بموجبه يتم تبويب المنتجات الرئيسية والفرعية وأجزائها بتبويب رقمي ، لتسهيل توجيه التكاليف نحوها والتعبير عن وحدة المنتج النهائي في الوحدة .

4 – إعداد دليل عناصر التكلفة التي تنقسم إلى ثلاثة عناصر أساسية (المواد ، الأجور و المصاريف) .

5 – إعداد دليل لمراكز التكاليف .

6 – تحديد الفترة التكاليفية (شهر ، ثلاثي. ..) .

7 – تحديد المجموعة المستندية لنظام المحاسبي للتكاليف (مستندات داخلية وخارجية) .

8 – تحديد المجموعة الدفترية للنظام المحاسبي للتكاليف من دفاتر وسجلات

9 – تحديد مجموعة التقارير في نظام التكاليف التي تتضمن البيانات التحليلية المساعدة على التصحيح واتخاذ القرار وتحقيق الرقابة .

10 – وضع تعليمات نظام التكاليف ، التي تتضمن إجراءات تجميع البيانات والمسؤول عنها ، وإجراءات تشغيل النظام وتقسيم العمل .

لذا ويمكن إنشاء وتصميم نظام المعلومات المحاسبة التحليلية عبر المراحل التالية :

أ- تحديد الأهداف

ب- تصميم النظام

ج- تخطيط المراحل وأنشطة التنفيذ والتنسيق فيما بينها

ح- تشغيل النظام

خ- التقييم

ونشير إلى ان نظام المحاسبة التحليلية يقوم على دعامتين أساسيتين هما :

---

[1] سعد غالب ياسين ، نظم المعلومات الإدارية ، دار اليازوري العلمية ، عمان ، الأردن ، 1998 ، ص 133 .

[2] أحمد حلمي جمعة عطا الله خليل ، خالد إبراهيم الطراونة ، مصدر سبق ذكره ،ص ص 15 -36

1 ـ الجانب العملي : ويتمثل في المبادئ العلمية التي يقوم عليها النظام والمتمثلة في :

* مبدأ التكلفة التاريخية كأساس للقيد في السجلات والدفاتر.

* مبدأ التحليل الحدي للتكاليف ، أي بتبويبها إلى عناصر ثابتة ومتغيرة لدراسة العلاقة بين تغيرات حجم النشاط وتغير التكاليف لتحديد حجم النشاط الأكثر ربحية .

* مبدأ معايرة التكاليف ، لضمان تحقيق الأهداف التخطيطية والرقابية المرغوب فيها ، وتجنب الانتقادات التي تواجه نظام التكاليف الفعلي .

* مبدأ محاسبة المسؤولية ، من خلال تقسيم المؤسسة إلى مراكز مسؤولية تضم كل التكاليف ، وهذا ما يسهل عملية تحديد للمسؤولية عن الانفاق.

2 ـ الجانب العلمي : والمتمثل في التحليل المحاسبي

جـ ـ اختيار النموذج المحاسبي :

يختلف النموذج المحاسبي التحليلي الذي تتبناه المؤسسة من واحدة لأخرى ، تبعا لاختلاف نشاطها ، حجمها ، تنظيمها وأهدافها . وهذا الاختلاف يظهر جليا في الطرق المحاسبية المتبعة وفيما يخص تنظيم الأنشطة والأقسام ، ومعايير توزيع الأعباء غير مباشرة واختيار وحدات العمل ولأن اختيار النموذج الحسن يفرض بعض الصعوبات، يجب القيام بدراسة تشخيصية لكل ما يتعلق بتنظيم المؤسسة وبطرق المحاسبة التحليلية ، بالاستعانة بكل التكنولوجيات الحديثة القائمة على الإعلام الآلي وتقنيات التنظيم والاتصال .

ويعد وسيلة فعالة لمراقبة تسيير نشاط المؤسسة ، الذي يعتمد على معلومات ذات جودة عالية من الدقة ، الصحة ، التفصيل والوقت المناسب ، وهذا حتى تصل إلى اعتماد مؤشرات تسيير تساعد على اتخاذ القرار وإيجاد نظام فرعي لمراقبة [1] صحة ودقة المعلومات وإجراءات المعالجة وتسجيل الفروق .

ومن أجل هذا يجب ان يتوفر على جداول ملائمة لتحليل البيانات المحاسبية ، والعمل على تنظيم المحاسبة التحليلية بالشكل الذي يسهل نقل ومعالجة البيانات ، وهذا باستعمال تقنيات وإجراءات محاسبية فعالة ومرنة تتلائم والأنظمة الفرعية الأخرى ، مع ضرورة تبني لمعايير تقنية ومحاسبية دقيقة. لكن وفي المقابل يواجه هذا الاختيار بعض العوائق منها :

1 ـ عوائق قانونية وتعاقدية :

إذ يمكن للمؤسسة ان تخضع بعد أن تراقب إداريا من طرف سلطات الدولة ، لقواعد قد لا تتماشى والنظام أو الطريقة التي تراها مناسبة (في تقييم المخزونات ، الاهتلاكات . ..) ، وكذلك لا تتماشى والتعاقدات المبرمة مع المتعاملين معها ، والذين لهم تأثير على عناصر تكلفة المؤسسة [2] .

[1] A.DAVID, l'information comptable outil de communication, ed d'org, Paris , 1987, p112
[2] -M. Petit jean, gestion analytique et Budgetaire, LITEC, Paris, 1985, P42.

2 ـ حجم المؤسسة :

فكلما كان كبيرا ، فإنه يلزم على المسيرين تفويض المسؤوليات على كل مستويات و تجزئتها محاسبيا إلى عدة أنشطة أو إلى عدة أقسام رئيسية ومساعدة ، حسب نوع الطريقة المعتمدة ، وبالتالي الاعتماد على كثير من وحدات العمل ، فهذا ما يفرض جهود إضافية وتكاليف أكبر .

وتتعقد الأمور في حال تعدد المنتجات ، لذلك يجب تحقيق التوازن عند تحديد الأقسام أو الأنشطة في مرحلة تصميم نظام المحاسبة التحليلية ، بين منفعة ، دقة وصحة المعلومات وتكلفتها .

3 ـ طريقة تسيير المؤسسة :

وفي هذا الإطار فإن المشكل المطروح ، هو فيما إذا كانت طريقة تسيير المؤسسة تستجيب لنظام المحاسبة التحليلية المزمع وضعه . ويرتبط ذلك بـ :

- طبيعة الهيكل التنظيمي
- درجة تفويض المسؤولية وإتخاذ القرارات على كل مستوى وعلاقته بالانشطة والتكاليف .
- وهل تخضع المؤسسة للمركزية أو للامركزية ؟

4 ـ طبيعة النشاط :

حيث أن إختلاف أنشطة المؤسسة ، يطرح مشكل إختيار الطريقة الملائمة لحساب التكلفة عند وضع نظام المحاسبة التحليلية ، وتجدر الإشارة ، ان المؤسسة قد تلجأ لاستخدام عدة طرق حتى تستفيد من مزاياها ، مع العلم أنها تتطلب تكاليف مرتفعة ، فهذا ما يلزم القيام بدراسات الجدوى لتكاليف ومنافع المعلومات لكل طريقة .

2.4- الهندسة الإجمالية :

من كل ما سبق ذكره ، نصل إلى ان نظام المحاسبة التحليلية يقوم على إعداد مخطط عام يعتمد على مختلف العناصر السابقة الذكر ، والتي تمثل ركائز وضع النظام .

فهذا المخطط ينطلق من أعباء المحاسبة العامة ، للوصول إلى تحديد سعر التكلفة لكل منتوج .

ويمكن توضيحه كما يلي :

الشكل رقم 1.4.II: هندسة نظام المحاسبة التحليلية

الاعباء المحملة للمحاسبة العامة
1
اعباء مباشرة بالنسبة للمنتوجات
اعباء غير مباشرة بالنسبة للمنتوجات
تحميل التكاليف
2
الاقسام المساعدة
3
الاقسام الرئيسية
4
سعر تكلفة المنتجات

المصدر: P.L.Bescos & coll, op cit, p222.

مع العلم أن هذا المخطط يمكن أن يخضع لبعض التعديلات حتى يتكيف وخصوصيات كل مؤسسة ، ومنه يمكن استخلاص ما يلي :

1 – في البداية يتم تصنيف الأعباء إلى مباشرة وغير مباشرة بالنسبة للمنتوجات .

2 – ثم تحميل الأعباء غير مباشرة إلى مراكز التحليل ، بعد أن يتم تحديدها مسبقا ، حتى تكون أغلب هذه الأعباء مباشرة .

3 – إن الأعباء المحملة للأقسام المساعدة ، تقسم كليا أو جزئيا بين الأقسام الرئيسية حسب استهلاكاتها لوحدات عمل المراكز المساعدة .

4 – ومن ثم كل الأعباء غير مباشرة تجمع في المراكز الرئيسية للتحليل ، ليتم ربطها بالمنتجات حسب ما تستهلكه من وحدات عمل الأقسام الرئيسية .

3.4- وضع وتنفيذ نظام المحاسبة التحليلية :

إن نجاح هذا النظام يتوقف على سرعة انتقال المعلومات ، حيث اقتضى استمرار تطور تعقد المسار الإنتاجي للمنتجات ، إلى ضرورة اللجوء إلى المعلوماتية لمسك المحاسبة التحليلية ، والتي أصبحت من غير الممكن الاستغناء عنها حاليا .

فوضع المعلوماتية على كل مستويات مراكز التحليل يسمح بالتسجيل المباشر والسريع للمعلومات القاعدية الضرورية لإعداد التكاليف ، حيث يصبح من الممكن إدماج الفوري والآني للمعلومات ، إضافة إلى إدماج المحاسبة التحليلية في المحاسبة العامة ، وكل هذا يؤدي إلى تسجيل ومعالجة سريعة للمعلومات وبتكاليف منخفضة . أيضا ، فإن إلغاء عدد كبير من العمليات اليدوية ، يقلل من الاخطاء ويدعم في المقابل من صلاحية وصحة الأرقام المحصل عليها .

وأخيرا فإن اللجوء إلى المعلوماتية ، يجعل من السهل وضع نظام تحليلي اكثر دقة ، وهذا من خلال ضرب عدد مراكز التحليل مع عدد مراحل الحساب ومن ثم القيام بإجراء التوزيع ، والنتيجة تكون : تطوير صحة وملائمة التكاليف المحسوبة [1] .

وكخلاصة ، نقول أن نجاح وضع نظام المحاسبة التحليلية ، مازال بعيدا ليصل إلى الصحة الكاملة ، لأن هذا يوجب توفر مجموعة من الشروط هي :

– تحديد مراكز التحليل ووحدات العمل الملائمة .

– تنظيم الحصول على المعلومات الصحيحة والصالحة .

– إدماج المحاسبة التحليلية يجب أن يقوم على أنظمة معلومات متكيفة مع الأهداف المسطرة أثناء تشغيل النظام داخل المؤسسة .

[1]-I bid, p 224.

- ضرورة وضع مخطط تكويني يراعي أفراد المؤسسة .
- يجب أن يتلقى المسؤولين مجموعة من الوسائل ، حول مبلغ التكاليف المحملة ، وهذا في إطار التحكم الشامل في التكاليف الهيكلية ، لتحقيق الكفاءة في الأداء . وعموما تامين تشغيل صحيح للنظام المتبنى ، حتى يسمح لكل مصلحة خاصة ، وللمؤسسة عامة، التحكم في التكاليف .

الخلاصة :

من خلال هذا الفصل رأينا ان مراقبة التسيير تمثل نظاما و علما للتسيير في ان واحد، فباعتبارها نظام فهو يقوم على مجموعة الطرق التي تسعى الى الامور الهامة في الميدان، و هذا بدون ان ننسى انه عمل له خصوصياته. و باعتبارها علما للتسيير فهو يعطي هدفين: الفحص و التحكم في الاداء.

ان مراقبة التسيير وظيفة في المؤسسة تقوم على مسار محدد: تحديد الاهداف، التخطيط، الموازنة، العمل، متابعة الانجازات، تحليل النتائج و اخيرا الاجراءات التصحيحية .

كما انه يقع في مركز نظام المعلومات، هذا الاخير يمثل العصب الحساس لمراقبة مسار المؤسسة لتحقيق اهدافها. و في هذا الاطار يعتبر نظام المحاسبة التحليلية من اهم انظمة المعلومات التي يقوم عليها مراقبة التسيير، على اعتبار انه يشكل اداة مهمة من ادواتها، و هذا من خلال دراسة التكاليف و تحديد مسؤولية كل مستوى عملي داخل المؤسسة، مما يسمح بالتعرف على كل عنصر ربحي و كل عنصر من شانه احداث خسائر، و بالتالي اتخاذ القرارات اللازمة لمعالجة الوضعية.

و في الفصل الاخير سينصب اهتمامنا على دراسة مختلف طرق التكاليف التقليدية منها و الحديثة، و ابراز مساهمة كل واحدة منها على حدى في مراقبة التسيير، مع ابراز عيوبها.

ƤJƙƦJI ǨdžǞJI

المقدمـة :

ان هدف المحاسبة التحليلية هو القيام بحساب التكاليف و تحليلها حتى يتسنى للمسير اعداد التقارير التي تساهم في تشخيص وضعية المؤسسة و مراقبة تسييرها و تقويم ادائها و من ثم اتخاذ القرارات التصحيحية اللازمة.

و بهدف التعرف على مختلف التكاليف و اسعار تكلفتها، يقوم مسيروا المؤسسات الى اعتماد طريقة او مجموعة من الطرق التقنية الموجودة لحساب التكاليف، تحليلها و قياس درجة تنافسيتها و مدى خلقها للقيمة، هذا ما سيمكنها من دراسة تاثيرها على اهداف و استراتجية المؤسسة.

و بهذا سيتيح حساب التكاليف باجراء مقارنات بين ما تم تقديرها و ما تحقق فعلا، و منه تحديد الاخطاء الموجودة و تصحيحها، وستكون للمؤسسة من خلال ذلك الفرصة لمعرفة نقاط ضعفها و تجنبها مستقبلا حتى تكون اكثر دقة و حذر اثناء تحديد و وضع خطط عملها.

وعليه سيكون موضوع هذا الفصل الثالث، محاولة للإلمام بكل ما يخص الرقابة على التكاليف وطرق حسابها، مع إبراز إيجابيات كل طريقة في مراقبة التسيير، وكذا العيوب التي تطرحها، وذلك من خلال المباحث التالية :

- المبحث الأول : الرقابة على التكاليف
- المبحث الثاني : طرق حساب التكاليف وأهميتها في مراقبة التسيير
- المبحث الثالث : التحليل الاستراتجي للتكاليف

المبحث الاول : الرقابة على التكاليف

لقد أدى تنامي حجم المشاريع وفصل الإدارة عن الملكية في المؤسسات الكبيرة ، والاستعانة بالإدارة في مجالات الإنتاج والتسويق وغيرها ، إلى ضرورة تطبيق مبادئ الإدارة العلمية وتفويض السلطة والتخطيط السليم وكذا رسم السياسات ، وذلك بهدف استغلال الموارد المتاحة أفضل استغلال ، وقد تطلب هذا بطبيعة الحال تقسيم المؤسسة إلى مراكز مسؤولية وتحديد أهداف ، اختصاصات ومسؤوليات كل واحدة منها وتحديد القواعد التي تكفل تنظيم المهام المختلفة والتحقق من صحة تنفيذها ، وذلك في إطار المراقبة وتقييم الأداء .

1.1- تطور مفهوم الرقابة :

لقد مرت الرقابة بعدة مراحل مع تطور المشاريع و تنامي حجمها ، فبينما كانت في بداية الأمر ، عبارة عن رقابة شخصية يمارسها صاحب المؤسسة لمنع التلاعبات ، السرقة و الاختلاسات ، انتقلت إلى رقابة محاسبية تهدف إلى المحافظة على أصول المؤسسة و التأكد من صحة العمليات المختلفة التي تقوم بها من خلال الفحص والتفتيش وذلك في إطار المراجعة .

في مرحلة لاحقة أصبحت الرقابة تمارس من خلال وضع التعليمات وتنميط الاجراءات المختلفة المتعلقة بالقيام بالمهام المختلفة في المؤسسة و إلزام تنفيذها ، وهذا لتحديد مسؤولية كل مسؤول عن الانحرافات المسجلة في النتائج المنوطة بمركزه ، ليظهر في الأخير مفهوم الرقابة من الناحية الاقتصادية والإدارية ، والتي لا تقتصر على ضمان صحة العمليات وفقا للتعليمات الموضوعة فحسب ، وإنما التحقق من أن المهام قد أديت على أكمل وجه ، وأن الموارد استغلت لتحقيق أقصى عائد ممكن وأن الجهود الجماعية تسير كلها نحو تحقيق الأهداف العامة للمؤسسة .

ونتيجة لهذا التطور عرفت الرقابة تعاريف عديدة نذكر منها :

1 – "إخضاع التكاليف الفعلية للتقويم الذي من خلاله يحدد ما إذا تم إنفاقها على أحسن وجه ، وإلى أي درجة يمكن معالجة الانحرافات المحققة [1] "

2 – "هي مجموعة الأنشطة التي تمارسها المستويات الإدارية المختلفة في وحدة اقتصادية معينة ، للتأكد من توافق الاداء المحقق مع الأداء المخطط ، طبقا للمعايير الموضوعة لهذا الغرض [2] "

هذا يعني أن الرقابة تعني معايرة ما حدث فعلا ومقارنة الأداء الفعلي بالمقاييس المعدة سلفا ، بغية تحقيق الأهداف المنشودة . لذلك يعتبر القياس اللبنة الأساسية في الرقابة الحديثة ، مما يستوجب إخضاع

(1) [illegible] ، 1975 ، ص 4 .
(2) [illegible] ، 2001 ، ص 51 .

التكاليف للقياس العلمي والسلوك المخطط تمهيدا لعملية المراقبة وتدقيق التكاليف ، لأن دقة القياس ترفع من فعالية الرقابة .

وفي هذا الصدد نجد أن النطاق الزمني للرقابة يقسم إلى :

1 – رقابة قبل التنفيذ : تتزامن مع مرحلة التخطيط من أجل اختيار التوليفة المناسبة أثناء اختيار البدائل.

2 – رقابة أثناء التنفيذ : وتتم عن طريق التطبيق العملي للمخطط ومجابهة الانحرافات عنها .

3 – رقابة مصححة أثناء التنفيذ : ويتجلى دورها من خلال الاستفادة من الأحداث المستقبلية واتخاذ إجراءات التصحيح لمنع تكرار حدوث الانحراف .

ومن هنا فإن على النظام المحاسبي بكل فروعه ، المساهمة في عملية الرقابة بواسطة إعداد البيانات والتقارير المفصلة التي تسهل من عملية الرقابة مع ضرورة التمييز بين العناصر القابلة للرقابة من العناصر غير القابلة لها ، مع تحميل التكاليف مباشرة للأفراد المعنيين بها وذلك في إطار محاسبة المسؤولية .

2.1 – طبيعة و متطلبات الرقابة على التكلفة :

اولا: طبيعة الرقابة على التكاليف:

وفي هذا الصدد هناك العديد من النقاط الجديرة بالذكر فيما يخص نظام الرقابة على التكاليف ، من بينها [1]:

1 – إن هدف نظام الرقابة على التكاليف ليس الضغط من أجل تخفيض التكاليف وإنما لتحقيق أهداف المؤسسة بأقل تكلفة ممكنة .

2 – إن الرقابة على التكلفة وتخفيض التكاليف ليستا مترادفين ، لأن تخفيض التكلفة يعني أداء نفس الشيء بتكلفة أقل من التكلفة الفعلية السابقة أو التكلفة المعيارية ، بينما تعني رقابة التكلفة الحفاظ على التكاليف في نطاق الحدود المحددة لها مقدما ، سواء كانت معيارية أم فعلية . فقد يتم التخفيض في التكلفة باستعمال الأرخص من عناصر المواد المباشرة والعمالة والمصاريف الإضافية ، أو بتخفيض كميات المواد المستعملة ، أو بتحسين تصميم المنتوج ، أو في طريقة الإنتاج ، أو بكل هذه الإجراءات أو بعضها ، وحينما يتم تخفيض بند التكلفة ، فإنه يصبح معيارا جديدا حتى يتم تغييره .

3 – يحتاج كل مشروع سواء كان صغيرا أم كبيرا إلى نظام للرقابة على التكاليف ، فالمشروع غالبا ما يحتاج إلى نظام بسيط ، بينما يحتاج المشروع الكبير إلى نظام شامل ومعقد في بعض الأحيان . وبالتالي فالمشروع الذي يحقق أرباحا يحتاج إلى نظام لرقابة التكاليف مثله مثل حاجة المشروع الذي يحقق خسائر.

---

(1) [illegible] 1999 ، [illegible] 157 ← 159 .

4 ـ لتحقيق الرقابة الفعالة على التكاليف ، يجب توجيه الاهتمام ليس فقط للمبالغ النقدية ، ولكن أيضا للمتغيرات غير النقدية ، مثل كمية المواد ، ساعات العمل وعدد وحدات القوى المستخدمة (الطاقة البشرية) ، ...الخ.

5 ـ إن نظام رقابة التكاليف يعتبر مفيدا ليس فقط في رقابة التكاليف ولكن أيضا في رقابة الأنشطة والعمليات المختلفة ، فمثلا يساعد تصميم معايير للمواد المباشرة وإعداد مستندات وسجلات ، وتقارير الخاصة بالمواد المباشرة المستخدمة ، في تحسين وظيفة إدارة المواد . فغالبا ما يكون نظام رقابة التكلفة غير الجيد ، علامة من علامات سوء الإدارة .

ثانيا : متطلبات الرقابة على التكاليف :

يتطلب تصميم نظام رقابة تكاليفي فعال ، التعرف على المتطلبات الأساسية لتحقيق الرقابة على التكاليف وتشمل [1]:

1 ـ هيكل تنظيمي ملائم :

يتم وفقه تحديد الوظائف أو الأنشطة المؤداة بالمؤسسة بصفة واضحة ، مع تعيين المسؤولية على أداء الوظائف المختلفة على الأشخاص الذين سوف يمنحون السلطات اللازمة لتنفيذ المهام الموكلة إليهم ، كما يجب تقسيم المؤسسة إلى قطاعات حسب مجالات المسؤولية .

2 ـ الموارد الإدارية والعاملين :

بحيث يجب أن يكون لدى المؤسسة موارد بشرية مؤهلة ذوي الخبرة اللازمة ، بداية من المدير إلى الأفراد التنفيذيين .

3 ـ القيادة :

تعتبر القيادة الفعالة عنصرا ضروريا لرقابة التكاليف ، لأن الانظمة والتقارير وحدها غير كافية لأداء هذه المهمة الحساسة . فتدعيم ومساندة القائد لأنظمة وإجراءات الرقابة على التكلفة سوف يكون له تأثير واضح على فعالية نظام رقابة التكلفة .

4 ـ التخطيط :

يعتبر التخطيط مطلبا أساسيا لتحقيق هذا الهدف ، وذلك من خلال تخطيط أنشطة المؤسسة وتحديد مقدار ما ترغب في إنفاقه عليها .

5 ـ المعايير :

يجب تحديد الاداء المستهدف أو المرغوب فيه مقدما عن طريق وضع أهداف لذلك الاداء وبناء معايير للتكاليف والموازنات، مع ضرورة بناء المعايير بصورة مستقلة لكل مركز مسؤولية .

---

[1] [illegible] 159 ← 162 .

6 ـ السياسات والإجراءات :

يجب وضع السياسات والإجراءات الملائمة لعملية تحمل (حدود) التكلفة والسلطات المرخصة لذلك .

7 ـ القياس :

أي قياس أو تجميع التكاليف التي يتم تحملها بواسطة كل قسم أو مركز مسؤولية ، وإلا فلن تكون هناك رقابة .

8 ـ تقارير الرقابة على التكاليف :

يجب عرض التكلفة الفعلية و انحرافاتها عن التكلفة المعيارية في شكل تقرير ، يرفع لمسؤولي مراكز المسؤولية والمسؤولين عن هذه الأخطاء .

9 ـ الأعمال التصحيحية والوقائية :

وذلك بتقصي أسباب الانحرافات خاصة الهامة منها ، واتخاذ الاجراءات التصحيحية أو الوقائية اللازمة . إذ أنه في كثير من الحالات قد تتم الرقابة في وظيفة يوما بيوم ، لذلك يجب على مسؤولي مراكز المسؤولية ان يكونوا قادرين على ملاحظة وتقصي الانحرافات بأنفسهم حتى قبل استلام التقارير ، كأن يتم ملاحظة الاستخدام الزائد للمواد المباشرة بما يؤدي إلى اتخاذ الاجراءات اللازمة في الوقت المناسب ودون انتظار استلام التقارير .

10 ـ ميكانيكية الدافع أو الحث الذاتي :

بحيث يجب أن تكون ميكانيكية رقابة التكلفة ذات دافع ذاتي . بمعنى آخر أن تصمم بحيث تؤخذ الخطوات هذه كمسألة روتينية . ولتوضيح أكثر ، نقول على سبيل المثال أنه إذا ما تم تقديم تقارير التكاليف لمديري مراكز المسؤولية ، يجب أن يشرح المدراء مسببات الانحرافات الهامة ، والأعمال التي تم اتخاذها لتصحيح او لمنع حدوثها ، وهذا دون الانتظار لطلب تفسيرها من طرف الادارة . ولهذا الغرض يجب أن يحدد نظام الرقابة متى تكون الانحرافات مهمة (إما بمبلغ نقدي أو نسبته من التكلفة المعيارية) .

11 ـ قياس الكفاءة والفعالية :

فكل مركز مسؤولية يعتبر مسؤولا عن تحقيق نتيجة معينة ، مثل الانتاج أو المبيعات ، ...الخ .
ولتمكين مركز المسؤولية من تحقيق هذه النتائج ، يتم السماح له باستخدام موارد معينة (مدخلات) ، وفي حالة ما إذا حقق النتائج المحددة له مسبقا أو أفضل من منها يعتبر فعالا وإلا سيكون غير فعال أو اقل فعالية .

أما إذا تم استخدام الموارد في ما تم تقديرها مسبقا ، فسيكون في هذه الحالة كفئا ، أما إذا زاد المستخدم عن المعايير أو المقدر فيعتبر غير كفء .

12 ـ الاعتبارات الانسانية في رقابة التكاليف :

غالبا ما ينظر إليها أنها قائم فقط على معايير وموازنات وإعداد التقارير للحصول على تفسيرات ، وتجاهل حقيقة أن العنصر البشري أهم مقوماتها ، ذلك أن مسؤولية رقابة التكلفة ترتكز على الأشخاص ، وأن الانحرافات التكاليف الفعلية عن المخططة ، يجب ربطها بالأشخاص المسؤولين عن رقابتها . ولتحقيق الرقابة باستخدام المعايير والموازنات يجب السماح للمسؤولين بالمشاركة في وضعها ، بما يضمن قبولهم لها وتحفيزهم لتحقيقها وللرفع بمستوى الأداء .

3.1 ـ دور التكاليف في مجالي الرقابة وتقييم الأداء :

إن تحقيق ما تم التخطيط له من أهداف يتطلب وجود نظام تسيري محكم ، هذا الأخير يتطلب وجود نظام مراقبة التسيير داخل المؤسسة ، الذي يعتمد أساسا على المحاسبة التحليلية . فعملية تخصيص الموارد و استهلاكها تقابلها عملية الرقابة على تخصيص واستهلاك تلك الموارد حتى يمكن ضمان الاداء الحسن للمصالح والحفاظ على الموارد واستغلالها بالصفة الاقتصادية ، لذلك تعد التكاليف ، المجال الذي تطبق فيه عمليات مراقبة التسيير [1].

إن الرقابة تهدف للتأكد من مدى تحقيق الأهداف ، حسب الخطة الموضوعية على أساس معايير محددة مسبقا ، وإلى ضبط استهلاك الموارد بالشكل الاقتصادي الذي يساهم في تحقيق الربحية للمؤسسة . تتم الرقابة وفق نظام محدد وإجراءات تسمح بالحصول على معلومات تقنية ومحاسبية تتعلق بتكلفة النشاط ، ونجد أن هناك الرقابة المانعة التي تعتمد على إجراءات ومعايير تخص التكلفة واستهلاك الموارد ، والتي تعد قاعدة لتحديد الانحرافات وتحقيق التغذية العكسية بالبيانات المتعلقة بحدوث وسلوك التكاليف التي يتم استخدامها في إعداد التقارير وتحضير الموازنات المختلفة ، وهناك الرقابة المرافقة لعمليات النشاط التي تهدف إلى ضبط كل العمليات والعمل على السير الحسن لها حتى تتمكن المؤسسة من الحفاظ على الموارد ، بالإضافة إلى احترام الاجراءات والمعايير المعتمدة ، وهناك الرقابة اللاحقة وتتم بعد الحصول على كل المعطيات والقيام بالتحاليل وتحديد الفروق وأسبابها واتخاذ الاجراءات المناسبة ، وتهدف إلى محاولة تحسين الاجراءات واتخاذ كل التدابير اللازمة مستقبلا للحيلولة دون حدوث الانحرافات غير المرغوبة وتشجيع الجهود التي تؤدي إلى حسن الأداء . وعادة ما يتعامل مع الانحرافات لتطبيق قاعدة الادارة بالاستثناء .

إذن ، فإن الرقابة على التكاليف تعد الأداة الرئيسية لمراقبة التسيير في المؤسسة ، ولها أبعاد محاسبية و إقتصادية ، لذلك فإنها تعمل على ضبط عناصر التكاليف وتحليلها وتفسيرها من عدة جوانب ، وتستعين في ذلك بإجراءات ومعايير تقنية ومحاسبية و أدوات التخطيط والرقابة (فيما يخص

---

[1] [illegible] ، 2002 / 2003 ، ص 57 .

ضبط التكاليف) التي تمت دراستها سابقا ، إضافة إلى برامج المعلوماتية التي تعد وسيلة أساسية للتحكم في التكاليف من حيث التسجيل ، التخزين والمعالجة والحصول على نتائج معلوماتية ذات خصائص عالية ، يعتمد عليها في اتخاذ القرارات وإعداد الموازنات والخطط المختلفة .

ونجد من ابرز الأطر المحاسبية للرقابة على التكاليف طريقة التكاليف المعيارية ، التي تسمح بإجراء الحسابات في الوقت المناسب بناءا على معايير تتعلق باستهلاك المواد الأولية و استخدام اليد العاملة ، وأيضا بمتابعة عناصر التكاليف المتحققة خلال دورة النشاط والعمل على تحديد الفروق والكشف عن الاسباب الحقيقية لها ، ومن ثم إعداد التقارير اللازمة عن الوضعية التي تعد الركيزة الأساسية لاتخاذ القرارات .

وحتى يكون تقييم الأداء في إطار الرقابة فعالا ، يجب توفر ما يلي :

1 - وضع معايير الأداء :

وذلك بتحديد المجالات الواجب المحاسبة عنها في البداية ، ثم تحديد الطريقة الأفضل لوضعها وهي إشراك كل من الإدارة العليا والمسؤولين في معرفة ظروف العمل والعوامل المؤثرة في الأداء ، مع وضع الأساس السليم للتفاوض ، حيث تعتبر عملية المشاركة في وضع المعايير ، تطبيقا لمبدأ الإدارة بالأهداف .

ويتوقف نجاح المشاركة على تشجيع المدير لتقديم المعلومات التي يعرفها عن المعلومات الخاصة بقسمه وذلك من خلال تصميم نظام الحوافز . والشكل التالي يبين العوامل الواجب أخذها بعين الاعتبار عند الاختيار في وضع المعايير بالمشاركة أو فرضها على المدراء .

الجدول رقم : III . 1.1 : العوامل المؤثرة في اختيار طريقة وضع المعايير

العوامل	طريقة وضع المعايير	
	بالمشاركة	مفروضة
• الطبيعة الشخصية للمدير	ناجحة في حالة المدراء الذين يميلون إلى الحرية في العمل واتخاذ القرارات .	تلائم المدراء الذين لا يميلون إلى الحرية في اتخاذ القرار ويفضلون الخضوع للسلطة .
• طبيعة العمل	تناسب الأعمال التي تتصف بالتعقيد وعدم الثبات أو الاستقرار.	تلائم الأعمال الروتينية غير المعقدة .
• المعلومات	تلائم الاعمال التي يحيط بها عدم التأكد ، حيث يكون تبادل المعلومات ضروري لتحقيق المعايير.	تلائم الأعمال ذات الظروف المؤكدة أو المحددة والمعروفة .

المصدر : كمال خليفة أبو زيد ، كمال الدين الدهراوي ، محاسبة التكاليف لأغراض التخطيط والرقابة ، ص 107 .

2 ـ طرق ومصادر إعداد معايير الرقابة [1]:

2 . 1 ـ طرق إعداد المعيار : وتنحصر في :

(1) [illegible] ، 45 ← 47 .

أ - الطريقة التاريخية :

وترتكز على البيانات التاريخية الموجودة في القوائم المالية عن الفترات السابقة ، ومن ثم دراستها بالأساليب الإحصائية (طريقة المتوسطات المتحركة ، السلاسل الزمنية ،....) وذلك لمعرفة الاتجاه المتوقع في المستقبل .

ب - الطريقة الإحصائية :

يعتمد هذا الأسلوب على إيجاد العلاقة بين مختلف المتغيرات وفقا للأسلوب الإحصائي ، كحساب معامل الارتباط وتحديد معلومات النموذج الإحصائي واختبارها لمعرفة مدى صحته وصلاحيته .

جـ - الطريقة التقديرية :

وتقوم أساسا على معلومات التكاليف التاريخية والخبرة الذاتية لمستويات المشاركة في عملية الإعداد .

د - الطريقة العلمية :

وترتكز على الأسلوب العلمي النظامي من خلال وضع فرضيات أولية لاختبار كل فرضية على حدى ، وكذا اختبار الاداء لكل قسم . كما تفيدنا في تحديد الكمية الواجب أخذها كمعيار ، بصرف النظر عن الأداء السابق ، أما بالنسبة لسياسة التسعير المعيارية فيمكن انتقاؤها من التوقعات السوقية المنتظرة .

2 . 2 - مصادر إعداد المعايير :

نجد في هذا الصدد :

أ - مصادر فنية :

ويعتبر هذا المصدر القاعدة الأساسية للبيانات التي تمكن من إعداد المعايير ، حيث يوفر بينات عن المواصفات و الاحتياجات من مستلزمات في ضوء مستوى أداء الطاقات البشرية والإنتاجية المتاحة ، وكذلك في ضوء حجم الإنتاج الذي يتم تخطيطه عن الفترة المقبلة والتنبؤ الدقيق للأسعار المتوقعة خلال الفترة المقبلة .

ب - مصادر هندسية :

ويفيد في إجراء الدراسات للزمن والحركة ، وتحديد نوع العنصر ومواصفاته ودراسة العمليات وإجراء الدراسات التجريبية لبناء المعايير الكمية في شكل وحدات فنية هندسية قياسية .

جـ - مصادر محاسبية :

ويعمل على توفير المعلومات اللازمة من السجلات والدفاتر المحاسبية ، التي تعد بيانات أساسية لعملية التنبؤ بالاتجاهات المستقبلية ، ومن ثم تحديد التوقعات وإعداد المعايير .

د ـ مصادر سلوكية :

يوفر البيانات عن سلوك الأفراد واتجاهاتهم ، لأن السلوك حاليا يعد العنصر الأساسي في العملية الإنتاجية ، وتستخرج هذه البيانات من سجلات أداء العاملين .

3 ـ أنواع المعايير :

يقسم المحاسبون المعايير عادة إلى :

أ ـ المعايير الأساسية :

وهي التي تظل بدون تغيير على مدار فترات طويلة ، ومع هذا فهي تسمح بالمقارنة المستمرة والمتناسقة من نفس الأساس ، بما يكشف عن اتجاه الأداء على مدار عدة فترات زمنية . ومثل هذه المعلومات ذات قيمة كبيرة طالما ظلت الظروف مستقرة، ولكن عند حدوث تغيرات جوهرية في مستويات الأسعار وتكنولوجيا الإنتاج ، واي عوامل أخرى فستفقد أهميتها ، لذلك فنادرا ما يستخدم هذا النوع في الرقابة على اعتبار أننا نعيش في عالم يتغير بسرعة في مستويات الأسعار، التكنولوجيا ،...الخ .

ب ـ المعايير المثالية أو النظرية :

وتمثل الأداء المثالي والكامل والذي يمكن تحقيقه نظريا في أفضل الظروف التشغيل المواتية ، والذي من النادر أن يتحقق في الواقع العملي، لأن الانحرافات موجودة وتظهر باستمرار ، ومع هذا تستخدمها الادارة للتحفيز والرفع من الانتاجية .

جـ ـ المعايير الجارية :

هي الممكن تحقيقها بدرجة معقولة في ظل المستويات المتوقعة للكفاءة ، حيث يعمل على لفت النظر إلى الطريقة الصحيحة لأداء الوظيفة وقد يكون فعالا في رفع كفاءة الأداء .

كما أن هناك توفير و اقتصاد يرتبط باستخدام هذه المعايير التي تعكس إلى درجة كبيرة الاداء الفعلي المتوقع ، حيث يمكن استخدامها في التخطيط والموازنات وفي عملية الرقابة أيضا .

4 ـ شروط إعداد المعايير :

يجب توفر مجموعة من الشروط ، حتى يتصف المعيار بالثبات النسبي [1]، ويكون صالحا لعملية القياس والتقويم وتشمل :

شروط داخلية :

- أهمية تطبيق مبدأ المشاركة الجماعية عند وضع المعايير .
- تحديد حجم الانتاج وعناصر ومواصفات تكلفة كل عنصر .
- إعداد الدراسات التاريخية والعملية للكميات والأسعار .
- القيام بالدراسات الديناميكية (الزمن والحركة) .

- تحديد وتحليل الانحرافات واتخاذ إجراءات التصحيح .

شروط خارجية :

- تحديد الاتجاهات الجديدة لسياسات الدولة (الأجور ، الإنفاق ... .
- الاتجاهات الاقتصادية الجديدة (تحرير التجارة الخارجية ، الجودة الشاملة ... .)
- مستويات التقدم الفني والتقني لأنماط وأساليب الإنتاج .
- درجة تغير الموقع الجغرافي للموارد .
- تحديد المعيار وتحليل القيمة لتخفيض التكلفة .

5 ـ خصائص المعيار الرقابي :

- الدقة باعتبارها الأساس الذي ترتكز عليه الأجهزة الرقابية .
- وضوح المعيار حتى يكون صالحا للقياس .
- ملائمة موافقة المعيار للظروف السائدة في الوحدة الاقتصادية .
- ثبات المعيار حتى يكتسب الثقة عند التنفيذ .
- مرونة المعيار الرقابي .

6 ـ مستويات تقييم الأداء :

تساعد معايير الاداء في إجراءات التقييم بصفة عامة على ثلاثة مستويات :

6 . 1 ـ تقييم الأداء الذاتي :

وذلك بقيام المسؤول عن مركز المسؤولية بتقويم أداء مركزه ومعرفة مواطن الضعف والقصور في أداء المهام . ويعتبر هذا النوع من التقييم من أهم مقومات نظام الرقابة الفعالة ، لأنه يمكن المسؤول المباشر عن أداء العمل، من تقييم أخطائه وتصحيحها بنفسه دون تدخل ، أو قبل تدخل المراقب، وبهذا يتحقق في نظام الرقابة الميكانيكية، تلقائية في تصحيح الأخطاء والعمل على تجنبها .

6 . 2 ـ تقييم أداء الإدارة التنفيذية :

ويتم ذلك بواسطة المستويات الإدارية العليا، للتعرف على مدى جودة أداء المسؤولين عن مراكز المسؤولية والإدارة التنفيذية في تحقيق أهداف المشروع وغالبا ما يتم إجراء هذا التقييم على مختلف مستويات إدارة المشروع .

6 . 3 ـ تقييم أداء الأنشطة :

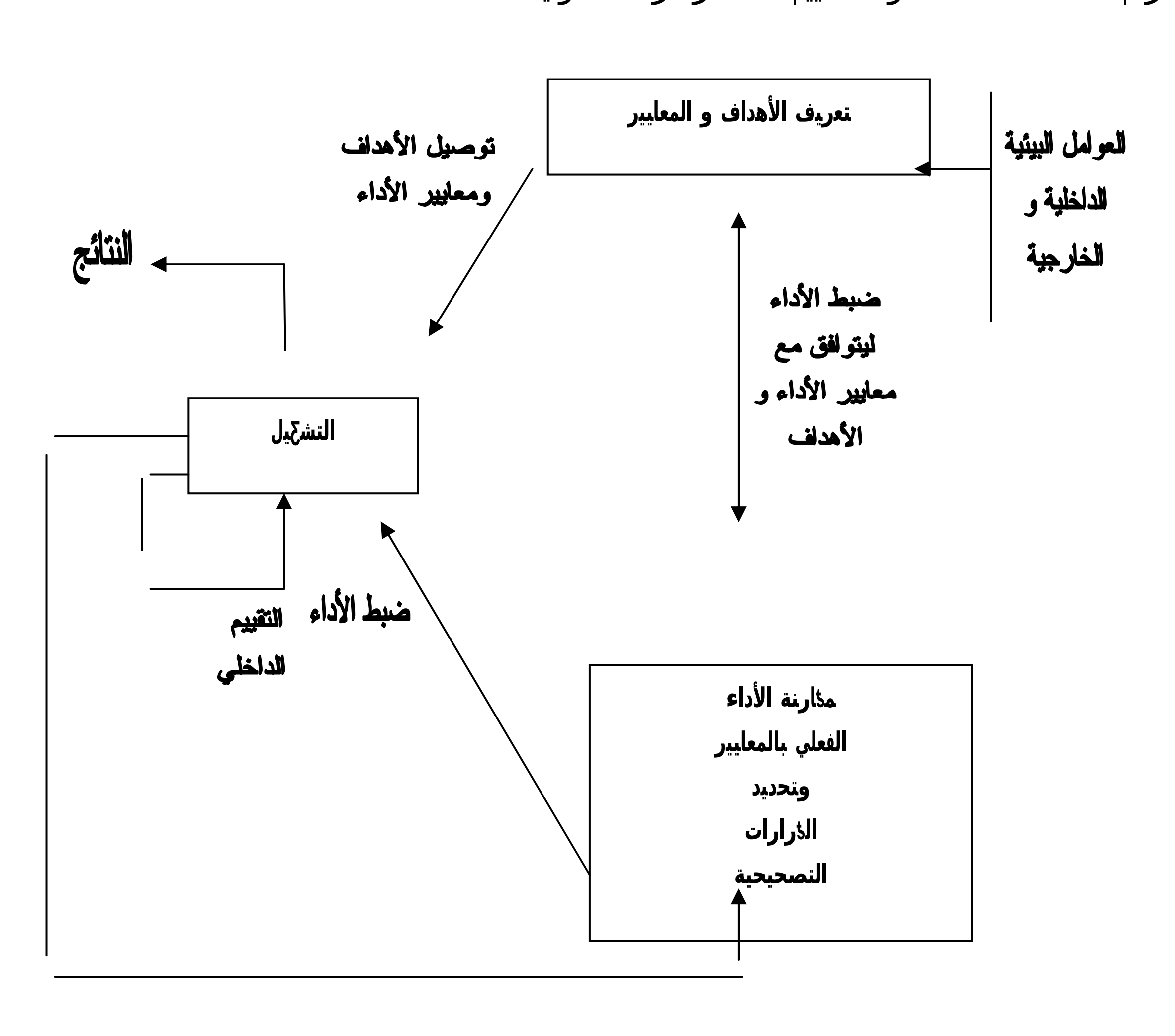
و يتم ذلك بواسطة الإدارة العليا للتعرف على مدى جودة أداء الأنشطة وإنجاز المهام المختلفة، للتعرف على مدى كفاءتها وفعاليتها في المساهمة لتحقيق أهداف المشروع ، ويرتبط هذا النوع إرتباطا وثيقا

بأسلوب الرقابة عن طريق التخطيط وإتخاذ القرارات ، حيث يهدف إلى التعرف على مدى إلتزام النشاط المعين بالأهداف المحددة في الخطة ، وبذلك يلزم أن توضح تقارير الأداء ، الانحرافات عن الأهداف وأسبابها كلما أمكن ذلك ، لكي تساعد الإدارة تجنبها مستقبلا .

وعموما مهما كانت المعايير والأساليب التي يمكن الإستعانة بها في شأن تقييم الأداء وقياس كفاءته فإنه لا يمكن إنكار ضرورة الحاجة إلى التقدير والحكم الشخصي ، وبذلك يصبح مهمة الاقتراب من الموضوعية بقدر الإمكان .

ويمكن إختصار ما سبق ذكرنا من خلال ما يلي :

الشكل رقم : III . 1.1 خطوات تقييم أداء مراكز المسؤولية



المصدر : كمال خليفة أبو زيد ، كمال الدين الدهراوي ، محاسبة التكاليف لأغراض التخطيط والرقابة، ص 105 .

4.1 ـ أنواع أنظمة الرقابة الفعالية على التكاليف :

إن الرقابة ذات عمل إيجابي و ذات طبيعة خاصة ، تو فر الاستفادة من أخطاء الماضي ، ومنع حدوث ما أمكن من هذه الأخطاء في المستقبل عن طريق إستمرار كفاءة أنشطة التخطيط والتنفيذ ، بما يتفق مع ما يستجد من متغيرات كانت غير منظورة في الماضي .

وتنطوي أساليب الرقابة على الوسائل التي يمكن إتباعها لإظهار الحاجة إلى القيام بهذا العمل المهم ، وكذا الطرق البديلة المتاحة للقيام به . ومن ثم يتم إختيار أفضل هذه الطرق للقيام بالعمل المرغوب في الوقت المطلوب .

و إستنادا إلى ما تقدم ، فقد قام G. SHILINGLOW بالتمييز بين أربعة أساليب رقابية ، هي [1]:

- الرقابة عن طريق التخطيط وإتخاذ القرارات .
- الرقابة عن طريق الجدولة والتوجيه والإشراف .
- الرقابة عن طريق المتابعة بإستخدام تقارير الاداء .
- الرقابة عن طريق التد بير الهادف .

وفي هذا الإطار :

1 ـ يعتبر التخطيط من ضروريات مزاولة الرقابة ، وهذا لما ينطوي عليه من خطوات ، سواء إرتبطت بالتحديد الواضح للأهداف أو بوسائل وأساليب وطرق المفاضلة والإختيار بين البدائل ، بما يؤدي إلى كفاءة وفعالية إستخدام الموارد الإقتصادية المتاحة أو المنتظرة في تحقيق الأهداف المنشودة وبالصورة المرغوبة ، أو إرتبطت بالتعليمات المتعلقة بأساليب وكيفية التنفيذ أو بمهام التوجيه والمتابعة .

2 ـ أما الرقابة عن طريق الجدولة ، التوجيه والإشراف فتتحقق بوضع جداول زمنية تفصيلية لأداء مختلف المهام المطلوبة لتحقيق الاهداف المسطرة ، وضمان توفر الموارد المالية ، المادية والبشرية اللازمة للتنفيذ بالقدر الكافي وفي الوقت المناسب . وتتم مزاولة الرقابة بعد ذلك عن طريق الإشراف على تنفيذ المهام وفقا للجداول الزمنية المحددة لها ، وإبلاغ المسؤولين عن بالانحرافات باستمرار . وتختلف الرقابة عن طريق التخطيط وعن طريق الجدولة في أن الأولى تكون شاملة لكافة أوجه النشاط ، وفي نفس الوقت تعد رقابة سابقة على بدء التنفيذ بهدف منع حدوث الأخطاء في ظل الظروف المتوقعة عند القيام بالتخطيط .

في حين تكون الثانية محدودة النطاق ومفصلة بحسب المهام المطلوبة لكل نشاط ، كما أنها تعتبر في شق منها توجيهية وفي شقها الأكبر تصحيحية ، وهي من الدعائم الرئيسية لأي نظام رقابي فعال .

---

[1] ţ . dz ƟƷÀƞ ǀÀŃǕ . ƺƷǜÀ ǤƻǾè ǾǾÕÀ ǕÎ . 39 .

3 – في حين تعد الرقابة عن طريق المتابعة وتقارير الأداء من الوسائل الرقابية الهامة ، إذ أنها تعطينا إمكانية التعرف على أسباب الانحرافات المحققة في الأداء الفعلي . وتستخدم أيضا لإعلام المسؤولين بها ومتابعتها والقيام باتخاذ ما يلزم من إجراءات تصحيحية ملائمة .

4 – وتختلف الرقابة عن طريق التدبير الهادف اختلافا جوهريا عن الأساليب الثلاثة السابقة ، إذ أنها تعمل على إثارة الدوافع السلوكية على مستوى الإدارات التنفيذية ، من خلال التلاعب بأوزان المتغيرات الخاضعة لرقابتها ، وذلك بما يكفل تحقيق الأهداف كما تريدها المؤسسة .

والخلاصة ، أن أي نظام رقابي فعال لا بد أن يشمل على خليط متناسق من الأساليب الثلاثة الأولى السابقة ، فالتخطيط هو أساس الرقابة، الذي يتحدد من خلاله الأهداف المراد تحقيقها والإمكانيات المتاحة لذلك ، أما جدولة المهام زمنيا فهي من الأوقات الرئيسية لربط المعايير الموضوعة في مرحلة التخطيط ، بمستويات التنفيذ بصورة تفصيلية بما يسمح من شرح أسباب الانحرافات . أما تقارير الأداء فتعتبر من الوسائل الإخبارية التي تمكن المسؤولين عن الرقابة من معرفة مجريات الأمور في مجال التنفيذ .

المبحث الثاني : طرق حساب التكاليف وأهميتها في مراقبة التسيير

يهدف هذا المبحث إلى التعرض لكل طريقة على حدة وعرض مبادئها وإبراز مساهمتها في مراقبة التسيير من خلال ذكر محاسنها ، ومن تم عرض المشاكل التي تطرحها .

1.2 ـ طريقة التكاليف الكلية (الطريقة الكلاسيكية) :

ظهرت هذه الطريقة بعد الدراسات التي أجريت قبل الحرب العالمية II ، من طرف الرائد – العقيد – RIMAILHO ، في إطار تنظيم الورشات العسكرية ، ثم تتابعت في إطار (CEGOS) *: اللجنة العامة للتنظيم العلمي ، ومكتب المجلس وتكوين المؤسسات . في هذه الفترة عرفت بطريقة الأقسام المتجانسة وليس بعد بمراكز التحليل [1].

عرفت و اعتمدت من طرف لجنة المعايير للمحاسبات (CNC) ** وفق مرسوم (4 أفريل 1948) ومن طرف المخططات المحاسبية العامة لـ 1947 و لـ 1957 .

المخطط المحاسبي لـ 1982 اقترح التعديلات التالية، لطريقة الأقسام المتجانسة كمايلي:

---

*Commission général d'organisation scientifique.
[1] C.ALAZARD, S.SEPARI, op cit. pp 140, 141.
**

- إبدال الأقسام المتجانسة بمفهوم مراكز التحليل (التقسيم الحقيقي لمراكز التحليل) التي تسمح بحساب التكاليف والنتائج (إن أمكن) لكل مركز مسؤولية .
- خلق مراكز هيكلية التي تجمع الأعباء الناتجة عن الوظائف المشتركة للمؤسسة في مجموعها :
* الإدارة العامة (المصلحة القضائية ، المحاسبة ، الإعلام الآلي ، ...) .
* التمويل (الخزينة ، تسيير القروض ، ...).
هذه الأعباء لا تدمج إلا في سعر التكلفة .

أولا : تعريف الطريقة :

تقوم هذه الطريقة على تقسيم الأعباء المحملة إلى أعباء مباشرة وأخرى غير مباشرة[1]. فالأولى هي التي تحمل مباشرة لتكلفة المنتوج بدون غموض ، في حين أن الثانية توزع في مراكز التحليل، لتحمل بعد ذلك عن طريق وحدات العمل بصفة متجانسة .

وفي هذا الإطار يمكن تقسيم المؤسسة إلى عدد معين من الوظائف ، منها ما يكون مشترك كمجموع المؤسسة ، ومنها ما يكون مشترك بين بعض الأنشطة ، ومنها ما يتعلق بنشاط معين واحد . وكل مركز تحليل يمكن أن يتصل بوظيفة معينة في المؤسسة ، يسمح بتقسيم المؤسسة لمجموعة من الأقسام المتجانسة .

القسم المتجانس :

هو مركز عمل حقيقي من مراكز المؤسسة ، يتكون من مجموعة الوسائل التي تعمل بتجانس لتحقيق هدف معين ويمكن قياسها بوحدة عمل ، ويستعمل في تحليل الأعباء التي لا تحتسب مباشرة في التكاليف أي الأعباء غير المباشرة .

وقد عرفه دليل المحاسبة العامة على أنه : "النظام المحاسبي الذي يتم فيه تجميع عناصر التكاليف وأسعار التكلفة ، والتي يتم تحميلها على مختلف الأقسام باستخدام وحدات القياس أو نسب مئوية يتم إعطاؤها حسب توزيع عناصر التكاليف .

ثانيا : مبدأ الطريقة :

استعمال هذه الطريقة يفرض التفرقة بين الأعباء التي يجب أن تؤخذ في الحسبان ومعرفة الأساس الذي تحمل وفقه على المنتوجات .

---

[1] B & F. Grandgouillot, l’essentiel de la Comptabilité Analytique, Gualino édition, Paris, 1999, p 12 .

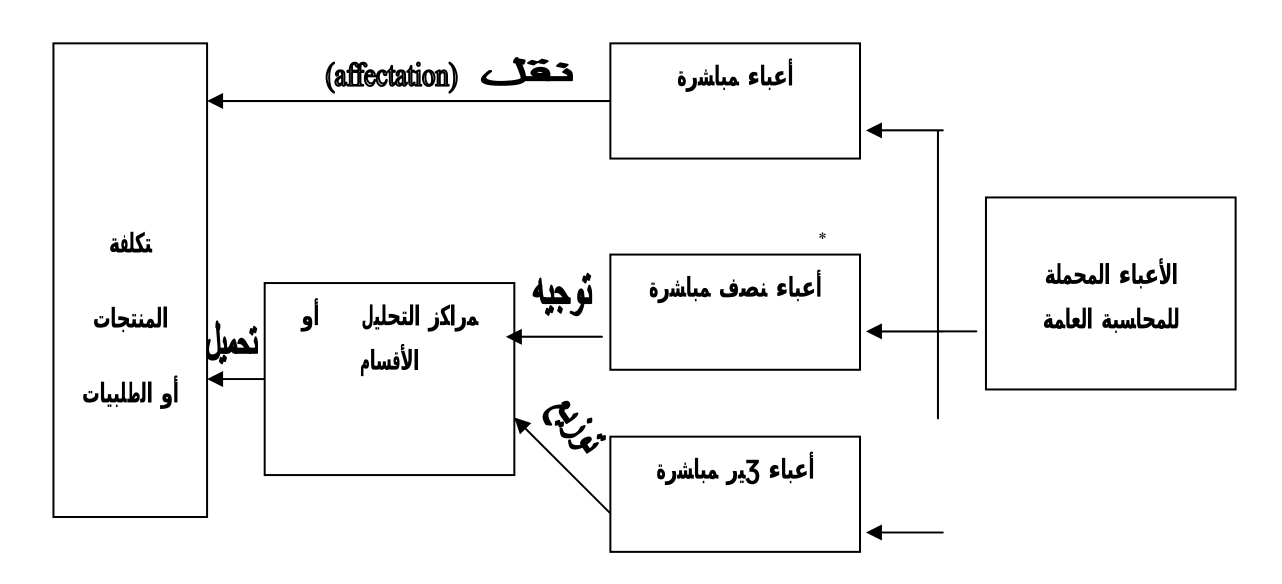
يرتبط عموما مبدا الحساب وفق هذه الطريقة بطرق تسجيل اعباء التي تقوم بنقلها ثم توزيعها ثم تحميلها لتسمح في الاخير بتحميل مجموع الاعباء غير مباشرة (التي توافق كل مرحلة:الشراء، الانتاج، التوزيع)على تكلفة المنتوج لنصل في الاخير الى مرحلة سعر التكلفة الكلي للمنتوج او الطلبية المنجزة من طرف المؤسسة.

و بصفة اكثر خصوصية، يمر تحديد هذه التكاليف في طريقة مراكز التحليل، عبر المراحل التالية:

- نقل الاعباء المباشرة
- توزيع الاعباء غير مباشرة (بالمفهوم الواسع) بين مختلف مراكز التحليل
- تحميل اعباء مراكز التحليل على مختلف تكاليف المنتجات او الطلبيات

و هذا كما يبينه الشكل التالي:

الشكل رقم III . 1.2 : توجيه الأعباء المحملة على التكاليف وفق طريقة مراكز التحليل



المصدر : M. GERVAIS , contrôle de gestion , p 54.

* ǴÅǵǾƽÝ ǴÊÅÀ ĝÀŤÅĝ Kď ŎĘÝHųöä ÂÕåÀţ ǴÊÅÀ ĝÀŤÅĝ ŬŁ : ĝÀŤÅĝ ŻÔф ŏÅǤĵ .

و في الاخير سيتسنى تحديد نتيجة المحاسبة التحليلية، و التي تساوي:

النتيجة التحليلية= رقم الاعمال – سعر التكلفة

نتيجة المحاسبة التحليلية الصافية = النتيجة التحليلية **+ عناصر اضافية – اعباء غير معتبرة**

وللوصول إلى تطبيق طريقة التكاليف الكلية، يجب المرور بمجموعة من المراحل :

1 ـ تحديد الأقسام :

ويتم من خلال دراسة ميدانية لكافة المصالح الموجودة داخل المؤسسة، وفق الهيكل التنظيمي، وهذا لتقسيم المؤسسة بطريقة تناسب العمل المحاسبي، فتحدد الأقسام الرئيسية التي لها علاقة مباشرة بالمنتجات والمواد، والتي يمكن التمييز فيما بينها فيما يخص الأعباء، لتحمل على المنتجات بواسطة وحدات العمل الخاصة بكل قسم رئيسي، وتشمل عموما هذه الأقسام : الشراء، الإنتاج والتوزيع . كما تحدد الأقسام المساعدة التي تقدم خدمات للأقسام الرئيسية، كقسم الصيانة، الإدارة، الطاقة، ...الخ، ودون أن ننسى أنه يوجد تبادل خدمات بين أقسام عديدة وهذا ما يطرح إشكال عند تحديد قيمتها (المبادلات) وتوزيعها بدقة .

2 ـ تحديد وحدات العمل :

إن إختيار وحدات العمل التي تمثل نشاط كل قسم، يقتضي ملاحظة دقيقة للواقع ودراسة تحليلية لعدة فترات لمدى العلاقة بين التكلفة المتغيرة لكل قسم ولحجم وحدة العمل المقترحة، لنصل إلى تبني وحدة العمل التي لها إرتباط وثيق بمختلف مستويات التكلفة المتغيرة .

في المقابل إقترح المخطط المحاسبي لـ 1982 التوصيات التالية :

* فيما يخص وحدات العمل بحيث :

يتم إختيار ساعات اليد العاملة لقسم عمل إذا :

ـ كانت الإنتاجية المحققة من طرف العامل (أو المجموعة) مسجلة .

ـ كانت مدة عمل العامل والآلة المستعملة في إرتباط وثيق .

- يتم إختيار ساعة الآلة عندما تكون :

- إمكانية تسجيل الإنتاجية التي تحققها كل آلة .
- مدة تشغيل الآلة ليس لها علاقة بمدة عمل العامل الذي يستعملها .
- الإهتلاكات و/ أو مصاريف تشغيل الوسائل أكثر أهمية من مصاريف اليد العاملة المرتبطة بها .

- من الممكن إختيار وحدة الإنتاج (المعبر عنها بالعدد ، الوزن ، الحجم ، المساحة ، الطول ، الخ ...) المنتجة داخل كل قسم ، عندما يكون هذا الاخير ، لم يساهم في المسار الإنتاجي إلا لمنتوج واحد ، وهذا حتى يمكن ربط كل منتوج بوحدة العمل الذي تناسبه .

- إذا كان من الصعب أو من المستحيل ربط تكلفة مركز تحليل بوحدة عمل تناسبه ، يمكن تبني وحدة نقدية ، بمعنى تحديد قاعدة متفق عليها ، معبر عنها بالقيمة (مثلا ر.أ) ، تسمح بتوزيع تكلفة المركز على مختلف المنتوجات المعنية .

3 ـ توزيع الأعباء غير مباشرة على مراكز التحليل :

حيث نميز أشكالا عديدة للتوزيع :

ـ التوزيع الأولي :

يتم من خلاله تصنيف الأعباء غير المباشرة وتحويلها من أعباء حسب طبيعتها إلى أعباء حسب وجهتها ووظيفتها عن طريق مفاتيح التوزيع التي تسمح بتحديد قيمة الأعباء الخاصة بكل قسم من الأقسام الرئيسية والمساعدة .

ـ التوزيع الثانوي :

في هذه المرحلة تحديد قيمة الأعباء لكل قسم من الأقسام الرئيسية ، حتى يسهل تحميلها على المنتجات بصفة نهائية ، وذلك من خلال إعادة توزيع أعباء الأقسام المساعدة على الأقسام الرئيسية مع العلم أن :

* **الأقسام الرئيسية:** هي المراكز التي تتم فيها العمليات والأنشطة الإنتاجية على كل مراحل إعداد المنتوج حتى يصبح نهائيا.

* **الأقسام المساعدة:** هي مراكز خدماتية ، مهمتها خدمة مراكز التحليل أو مساعدة المراكز الأخرى.

ويمكن أن يأخذ التوزيع الثانوي شكلين :

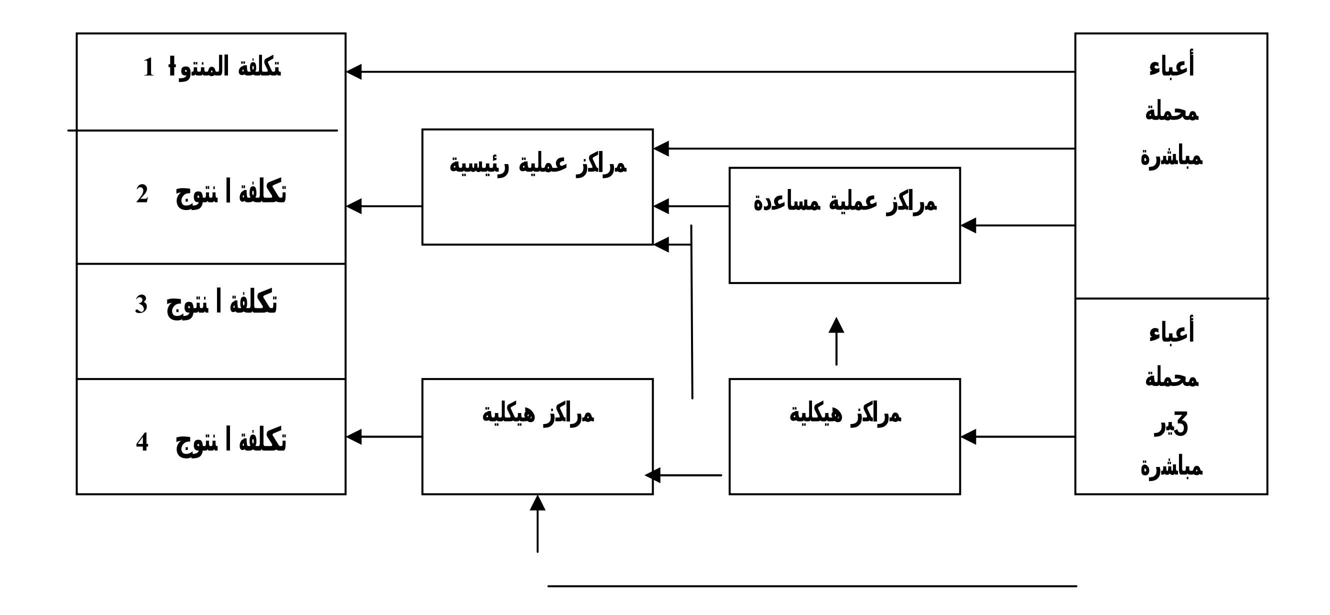
1 ـ التوزيع المتبادل :

بحيث يحدث أن يكون هناك تبادل خدمات بين الأقسام المساعدة و لذلك يجب تسوية عملية التبادل وهذا باللجوء إلى المعادلات و المصفوفات و البرامج المعلوماتية لإيجاد القيمة .

2 ـ التوزيع التنازلي :

في هذه الحالة يتم ترتيب مراكز الخدمات ترتيبا تنازليا و يتم وفقه توزيع أعباء القسم الأول على ما يليه من الأقسام المساعدة الأخرى و ثم على الرئيسية و حتى نصل إلى توزيع كل أعباء الأقسام المساعدة كليا على الأقسام الرئيسية .

الشكل رقم : III . 2.2 : توزيع الأعباء على مختلف مراكز التحليل



المصدر : M. GERVAIS, contrôle de gestion, p 60.

4ـ إستخراج تكلفة وحدة العمل :

يتم تحديد هذه التكلفة بعد تحديد مجموع التوزيع الثانوي بكل قسم رئيسي وهذا بقسمته على عدد وحدات العمل الخاصة به و ومن ثم تتم تحميل الأعباء غير المباشرة على المنتجات خلال مراحل حساب مختلف التكاليف و بضرب تكلفة وحدة العمل بعدد وحدات العمل الخاصة بكل منتج .

وبحساب سعر التكلفة نصل إلى تحديد نتيجة التحليلية للمنتوج وفق طريقة التكاليف الكلية .

ĺĸĺĸ : أهمية الطريقة في مراقبة التسيير :

إن معرفة التكلفة الكلية للمنتوجات المشتراة ، المنتجة والمباعة ، يعد عنصر معلومات لا يمكن تجاوزه عندما يتعلق الامر بقيادة المؤسسة ومراقبة تسييرها بحيث تسمح بـ :

- تقييم المخزونات في مختلف مراحل الدورة الإنتاجية والبيعية .
- دراسة تطور التكاليف أي منتوج ، عبر مختلف مراحل مسار الإنتاج والبيع .
- القيام بتحليل التكاليف لكل مركز مسؤولية ، مما يسمح بمعرفة مساهمة كل منها في النتيجة .
- إجراء مقارنة لهيكل سعر التكلفة الخاص بكل المؤسسات (في مختلف مراحل الإنتاج ، حسب وسائل الاستغلال المستخدمة وحسب الزبائن) التي لها أنشطة متعددة وتحديد نقاط القوة والضعف في ظل المنافسة ، وهذا بهدف تسطير خيارات إستراتيجية (تخفيض التكاليف في بعض المراحل ، إعادة تنظيم المسار ، ...) .
- إعداد سعر تجاري لسلعة أو خدمة ، لا يكون محدد أو مفروض من طرف المنافسة .
- تساهم في التسيير التقني للمؤسسة وفي لا مركزية المسؤوليات وبالتالي في مراقبة التسيير .
- تحديد التكلفة التي يمكن للمؤسسة تحقيقها ، وهذا لمقارنتها فيما بعد بالتكلفة التي يجب أن لا تتجاوزها إذا أرادت أن تكون تنافسية في سوق تنافسي .
- إتخاذ القرارات فيما يخص صنع أو معالجة المنتوجات . في المقابل تطرح طريقة التكلفة الكلية مساوئ لا يمكن تجاهلها ، منها :
- يتطلب الحصول على المعلومات الإنتظار حتى نهاية الدورة ، للقيام بحساب كل الأعباء ، وهذا لايتناسب مع حاجة المسير للمعلومة السريعة و الملائمة لإتخاذ القرارات في الوقت المناسب.
- لا تأخذ في الحسبان تغيرات مستوى النشاط وبالتالي عدم معرفة مدى إستغلال الطاقة الإنتاجية ومما يقابلها من المستوى الذي تم إستغلاله والذي لم يتم إستغلاله .
- قصورها في مجال مراقبة التسيير نظرا لعدم دقة التحميل وهذا لوجود بعض المصاريف التي قد لا يتوافق تسجيلها مع حساب التكاليف وسعر التكلفة ، كأقساط التأمين التي قد تدفع كل ثلاثي أو كل سداسي ، مخصصات الإهتلاك التي لا تسجل إلا في نهاية كل سنة ، وهذا ما يجعل تحميل بعض النفقات تقريبيا .
- إن تحميل التكاليف غير المباشرة على المنتوجات ينجر عنه صعوبة تحديد الجهة المسؤولة عن النفقة ، فقد يتأثر سعر التكلفة بعوامل أخرى خارجية مستقلة عن حجم النشاط كمعدل التضخم ، سعر الصرف ، ...الخ .
- ترتكز على التوزيع التقريبي للأعباء ، خاصة إذا تعلق الامر بوجود حجم كبير من الأقسام ، ومن المنتوجات .

و لا تمكن من معرفة أسعار التكلفة التي تساعد متخذي القرار في ترشيد قرارات البيع قبل البدء في الحساب الفعلي لها .

2.2 ـ الطرق الجزئية :

1.2.2 ـ طريقة التحميل العقلاني :

نتيجة للانتقادات التي عرفتها طريقة التكاليف الكلية و ظهرت طريقة أخرى و عرفت بطريقة التحميل العقلاني للتكاليف الثابتة بأسلوب رشيد يتناسب وحجم النشاط . وهي العملية التي يتم من خلالها معالجة الأعباء الثابتة وتحميلها على أساس مستوى النشاط و بمعنى آخر يتم أخذ الجزء المستغل من التكاليف الثابتة عند حساب التكاليف ومقارنتها بمستوى النشاط العادي و والفرق الذي يظهر يضاف أو يطرح من النتيجة .

أولا : تعريف الطريقة : إن طريقة التحميل العقلاني للتكاليف الثابتة و هي نتاج مجموعة أبحاث H. GANTT المنتسب للتيار الفكري للتنظيم العلمي للعمل و هذا سنة 1915 [1] . يقوم على أساس تحميل الوحدات المنتجة بالقدر الملائم لها من التكاليف الثابتة وفقا لمعامل التحميل و الذي يحدد كما يلي :

معامل التحميل = النشاط الحقيقي / النشاط العادي

ويكون سعر التكلفة وفقا لذلك مستقلا عن حجم النشاط .

ثانيا : مبدأ الطريقة

لحساب التكلفة و تعتمد الطريقة على مبدأ التفريق بين التكاليف الثابتة والتكاليف المتغيرة و هذا لإيجاد النصيب الذي تم استغلاله من التكاليف الثابتة و لتحمل بعد هذا الأخيرة على المنتجات (إضافة إلى التكاليف المتغيرة) .

والجدوى منها إلغاء تأثير تقلبات مستويات الإنتاج على تكلفة الوحدة و عن طريق استخدام معامل التحميل العقلاني و هذا الاخير يعبر عن مستوى الفعالية الذي يساوي :

مستوى الفعالية = الإنتاج الفعلي / الإنتاج العادي .

(1) [illegible] 1998 ، ص 104 .

ومن تم حساب الأعباء الثابتة عقلانيا ، بضرب الأعباء الثابتة في معامل التحميل (مستوى الفعالية) والناتج يتم جمعه مع الأعباء المتغيرة ، وتكون بالتالي تكلفة الوحدة ثابتة ، نتيجة ربط جميع الأعباء بمستوى النشاط باستخدام مبدأ الأعباء المستغلة .

ويختلف تحديد حجم النشاط العادي من مركز لآخر ومن مؤسسة لأخرى ، ويكون ذلك بساعات العمل أو الكميات المستهلكة ، أو غيرها لتكون كوحدات لقياس المستوى العادي ، وليقارن فيما بعد بالطاقة الممكنة فعليا ، حيث تأخذ هذه الأخيرة في الحسبان : الحوادث والتوقعات التي تصادف النشاط الإنتاجي ، قصد تحديد ما يعرف بمعامل التحميل ، والذي من خلاله يتعرف المسؤولون على فروق التحميل التي قد تتخذ ثلاثة حالات [1]:

1 – معامل التحميل > 1 ⇐ النشاط الفعلي > النشاط العادي :
هذا يعني أن المؤسسة فاقت قدراتها الإنتاجية العادية ، وبالتالي فإن المؤسسة حملت أعباء ثابتة أكثر من الأعباء الثابتة الفعلية، وهذا يظهر فرق موجب ، يمثل ربح للمؤسسة لأنه زيادة في مستوى الفعالية ⇐ الفرق يضاف إلى النتيجة .

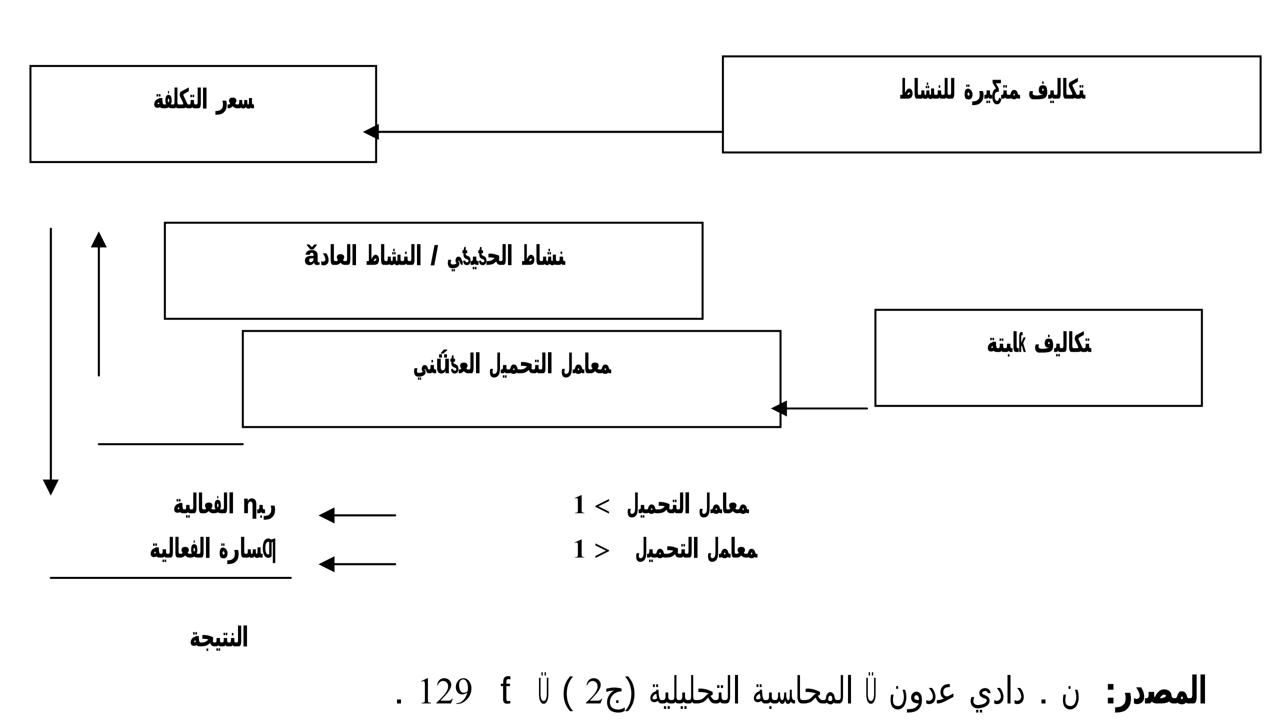
2 – معامل التحميل = 1 ⇐ النشاط الفعلي = النشاط الحقيقي :
معناه أن التكاليف الثابتة الواجبة التحميل ، تم تحميلها فعليا وبصفة كلية ، وعليه فإن الفرق يكون معدوما ، وتكون نتائج الطريقة مساوية لنتائج طريقة التكاليف الكلية في هذه الحالة .

3 – معامل التحميل < 1 ⇐ النشاط الفعلي < النشاط العادي :
هذا يعني أن المؤسسة لم تستعمل طاقاتها بشكل عادي ، وعليه فإن الفرق يعتبر كأعباء نقص النشاط أو الفعالية ⇐ الفرق يطرح من النتيجة لأنه يمثل خسارة للمؤسسة، لأنها أنفقت أكثر مما كان يجب عليها أن تنفق نتيجة ضعف النشاط .

يمكن تمثيل الطريقة حسب الشكل التالي :

(1) [illegible] ، ص 82 .

الشكل : III . 3.2 : لطريقة التحميل العقلاني



المصدر: ن . دادي عدون ، المحاسبة التحليلية (ج2) ، ص 129 .

ويتم حساب تكلفة المنتجات وفق هذه الطريقة كتالي :

1 – التكلفة المباشرة الأولية = تكلفة المواد المباشرة + تكلفة الأجور المباشرة + لوازم وخدمات مباشرة .

2 – تكلفة الإنتاج المحملة عقلانيا = التكلفة المباشرة الأولية + أعباء إنتاجية متغيرة غير مباشرة + الجزء المستغل من الأعباء الإنتاجية الثابتة غيرالمباشرة المحملة عقلانيا .

3 – سعر التكلفة المحمل عقلانيا = تكلفة الإنتاج المباع + أعباء التوزيع المتغيرة + الجزء المستغل من أعباء التوزيع الثابتة المحملة عقلانيا .

ثالثا : أهمية الطريقة في مراقبة التسيير

لقد وصلت هذه الطريقة إلى حد ما إلى معالجة القصور الذي تميزت به طريقة التكاليف الكلية خاصة فيما يخص المعلومات التي تخص أثر تغير مستويات النشاط على أداء المؤسسة .

لذا فهي تساهم من خلال أهميتها في مراقبة تسيير المؤسسة من خلال [1]:

(1) ... 2002 / 2003 ، ص 104 .

- مراقبة فعالية التسيير عن طريق تقييم الأداء بناء على معادلة التغيرات التي تحدث في مستويات النشاط من خلال الفروق التي تحققها معاملات التحميل الفعلي التي تعتبر مؤشرات رقابة فعالة ، وهذا ما يساعد في البحث عن أسباب الفروق ، واتخاذ إجراءات تشغيل الطاقة غير المستغلة وتحسينها والعمل على تحديد عوامل زيادة الفعالية من أجل دراستها وتعميمها . كما تساعد على تقييم الفرص الضائعة من جراء نقص النشاط والخسارة الناتجة عن ذلك ، وفي المقابل و في الحالة المعاكسة فإن زيادة النشاط يوفر للإدارة معلومات يمكن استخدامها في التخطيط واتخاذ القرارات والرقابة على استغلال الطاقة ، وكذا إعداد الموازنات والعمل على تحسين دقة المعايير المتعلقة بالنشاط والطاقة الإنتاجية ، و استخدام ذلك في حساب التكاليف المتوقعة (التقديرية) .
- الثبات النسبي لتكلفة الوحدة في كل مستويات النشاط المختلفة وهذا يساعد على سهولة تحديد سعر البيع باستقرارا .
- تعد اكثر واقعية في تناولها للتكاليف الثابتة وتحميلها بالقدر الملائم وتبرر الطاقات العاطلة .

ومع هذا فهي لا تخلوا من بعض العيوب :

- عند انخفاض حجم الوحدات المباعة ترتفع أسعار تكلفتها (من جراء تحميل التكاليف) ، وهذا ما يفقدها ميزتها التنافسية .
- صعوبة تحديد أحجام النشاطات العادية لتعدد المراحل الإنتاجية و اختلاف قدرات وسائل الإنتاج (الآلات) .
- صعوبة التمييز بين الأعباء الثابتة والمتغيرة ، وخصوصا إذا تعلق الأمر بالأعباء شبه متغيرة ، إضافة إلى مشكلة توزيع الأعباء غير المباشرة وفق أسس الطريقة .
- إشكالية تقييم المخزونات النهائية ، التي يجب أن تقيم بقيمتها الحقيقية ، وهذا ما أغفلت عنه الطريقة وبالتالي فإنه سيكون هناك :

1 - مقدار بالزيادة في حالة معامل التحميل أكبر من الواحد ، لأنه يحتوي على تكاليف ثابتة أكثر من نصيبها .

2 - مقدار بالنقصان : في حالة معامل التحميل أقل من الواحد ، وذلك لإهماله لجزء من التكاليف الثابتة .

2.2.2 ـ طريقة التكاليف المتغيرة :

تمتد جذور هذه الطريقة لسنة 1936 ، بالمؤسسات الأمريكية تحت إسم « The Direct Costing » وهذا على يد J. HARRIS لتنتقل فيما بعد إلى بريطانيا سنة 1950 ، لتعرف بـ « The Marginal costing » .

وقد قامت هذه الطريقة على فكرة عدم تحميل الوحدات المنتجة للتكاليف الثابتة ، نظرا لكون هذه الأخيرة غير مرتبطة بالعملية الإنتاجية ، وبالتالي صعوبة إيجاد وحدة مناسبة لقياسها وتوزيعها .

وتعد هذه الطريقة مناسبة أكثر من الطريقة الكلية ، وهذا من حيث فائدتها في التحليل و التسيير الاقتصادي للمؤسسة ، وكذا من حيث إيجاد المؤشرات المناسبة لاستغلالها في ميدان التسيير عامة والتخطيط والرقابة على وجه الخصوص .

ولأنها تفصل بين التكاليف الثابتة والمتغيرة ، فهي تساهم في التحليل واتخاذ القرارات في المدى القصير ، فيما يخص فترة النشاط ومراقبة فعالية التسيير عن طريق إمكانية متابعة مستوى التكاليف المتعلقة بحجم النشاط ودراسته من كل الجوانب .

أولا : مبدأ الطريقة

ان أساس الطريقة هو الفصل بين التكاليف الثابتة والمتغيرة ، و استخدام هذه الأخيرة مباشرة كانت أم غير مباشرة في التحليل وحساب الهامش على التكلفة المتغيرة الذي يساهم في إيجاد عتبة المردودية .

وينصب مضمون الطريقة في أن تحمل الوحدات المنتجة بنصيبها الكامل في الأعباء المتغيرة (التشغيلية) بشقيها المباشر وغير المباشر وهذا حسب مستويات الانتاج ، باعتبار أنها تدخل في حساب مختلف التكاليف ، وتستبعد في المقابل الأعباء الهيكلية ، لأنها تبقى ثابتة المقدار في المديين القصير والمتوسط ، رغم تغير حجم النشاط .

وبإيجاز ، فان خصائص طريقة التكاليف المتغيرة تتمثل فيما يلي [1]:

1 – اعتبار التكاليف المتغيرة من مكونات تكلفة الانتاج ، في حين ترتبط الأعباء الثابتة بالفترة المحاسبية .

2 – حساب الهامش على تكلفة المتغيرة لكل منتوج على حدة .

3 – تصنيف التكاليف حسب علاقتها بحجم الانتاج سواء كانت ثابتة أو متغيرة .

4 – تحميل التكاليف الثابتة مباشرة على النتيجة باعتبارها ثابتة .

5 – ضرورة وجود رقم أعمال يغطي كل الأعباء المتغيرة ومختلف التكاليف ويسمح بتحقيق هامش ربح لصالح المؤسسة .

باختصار فإن سير الطريقة نترجمه في الجدول التالي :

[1] D.BOUSSARD, Comptabilité Analytique, 1995, p12.

جدول رقم III . 1.2: حساب النتيجة وفق طريقة التكلفة المتغيرة

البيان	المبلغ		النسبة %
رع تكاليف المتغيرة	× ×	× ×	
هـ / ت م	×	×	
ت ث	×	×	
النتيجة	×	×	

نستخلص من الجدول أنه للوصول إلى النتيجة التحليلية ، يجب حساب كل عناصر التكاليف المتغيرة لجميع المراحل ، وتقارن مع رقم الأعمال ، وهذا من أجل استخراج معامل الهامش على التكاليف المتغيرة ، والذي يساوي : هـ / ت م / رقم الاعمال ، وهذا بعدما نكون قد حسبنا هـ . ت م الذي يساوي بدوره : رع – ت م .

ومن هنا تظهر لنا جليا أهمية رع في المؤسسة باعتباره المعيار المستعمل لقياس مستوى النشاط ، الذي ينتج عنه هامش يسمح بامتصاص التكاليف الثابتة ، ومن جهة أخرى يعتبر المسؤول عن تغطية النفقات المتغيرة ، والفائض يمثل هامش تقاس به ربحية المؤسسة .

ثانيا : أهمية الطريقة و إستعمالاتها في مراقبة التسيير

تظهر أهميتها حساب التكاليف وتبويب عناصرها وفق طريقة التكاليف المتغيرة من خلال استخداماتها المختلفة في مراقبة التسيير :

حيث تسمح بدراسة مسائل التكاليف التي تعتبر في غاية الأهمية بالنسبة لاتخاذ بعض القرارات ، خاصة تلك المتعلقة بتخطيط الأرباح أو ما يسمى بتحليل التعادل أو عتبة المردودية .

حيث يتم وفقها دراسة العلاقة بين التكلفة ، الحجم والربح الذي يمثل أساس عملية تخطيط الأرباح المستقبلية وتحديد الآثار المترتبة عن السياسات الإدارية البديلة . ويفترض هذا التحليل أن المؤسسة تمتلك مجموعة من الموارد الاقتصادية تستلزم نفقات التكاليف الثابتة على الأقل في الفترة القصيرة .

وفي هذا الإطار تنحصر مشكلة المدير في هذه الوحدات في اتخاذ القرارات التي تحقق أفضل استخدام ممكن لهذه الموارد الاقتصادية من ناحية مستويات الإنتاج وتشكيلة المبيعات . لذلك يتم دراسة العلاقة بين التكلفة والحجم والربح كأساس لتحديد الإنتاج الأمثل لقسم من أقسام المصنع أو للمصنع كله في حالة تعدد منتجاته أو خدماته . وكل هذه القرارات تتوفر على متابعة تأثير التغير في حجم الإنتاج على التغيرات في الدخل وفي التكاليف .

وعموما فإن الإنتاج يجب ان يرتفع او يتم تغيير تشكيلة المبيعات إذا كانت الزيادة في الدخل ناتجة عن ارتفاع الإنتاج ، تزيد عن الزيادة المتوقعة في التكاليف نتيجة لزيادة الحجم ، وبناءا عليه يمكن القول أن هذا التحليل يركز على مسلك التكاليف والإيرادات بالنسبة لأحجام الإنتاج المختلفة .

- تسمح التكاليف المتغيرة بمراقبة فعالية التسيير الداخلي للمؤسسة ، حيث تمكن من متابعة تطور التكاليف المتغيرة التي لها علاقة مباشرة بسياسة المؤسسة في المدة القصيرة ، ومقارنتها بالأرقام المثالية ، والسهر على التخفيض من مبالغها .

- تستعمل كقاعدة لتحديد القرارات المستقبلية فيما يخص عناصر التكاليف المتغيرة والثابتة وكذا سعر البيع أو هامش الربح الذي سيتحقق في عملية البيع سواء لكل منتوج على حدة ، أو للنشاط العام للمؤسسة . أيضا دراسة التكاليف وتحديد أثرها ودراسة مختلف التغيرات المتوقعة فيها وفي رقم الأعمال بالرجوع إلى المعطيات الحالية لسوق ولظروف المؤسسة وكل التنبؤات المتعلقة بالزيادة أو الانخفاض في أسعار البيع ، الوحدات المباعة ، أسعار المواد الأولية ، وباقي المعطيات الاستراتيجية التي تؤثر سلبا أو إيجابا على سلوك التكاليف ونشاط المؤسسة .

وبتالي نلاحظ أن كل هذا يجعلها ملائمة حقيقة لمراقبة تسيير المؤسسة بصفة مفصلة .

أما فيما يخص العيوب ، فنجد ما يلي [1]:

- صعوبة الفصل بين عناصر التكاليف المتغيرة والعناصر الثابتة نتيجة للربط بين عناصر التكاليف وحجم الإنتاج والمبيعات .
- طريقة تقييم المخزونات ليست دقيقة ، لأنها تدخل ضمن عملية التقييم لأعباء التكاليف الثابتة .

(1) [illegible] ، ص 217 .

- هذه الطريقة لا تساعد إدارة المؤسسة في تسيير المنتجات في الاجل الطويل ، لأن إتخاذ التكلفة المتغيرة كأساس في تحديد أسعار البيع على المدى الطويل ، يؤدي إلى عدم المحافظة على الأصول المستثمرة في المشروع .

3.2 ـ طريقة التكاليف المعيارية :

إن فعالية التحكم في التكاليف ، تفترض أن تقوم المؤسسة بصفة دورية ومنظمة بمقارنة نتائج فترة معينة بتقديرات مرجعية ، وذلك بإعداد معايير تستخدم في تقييم عوامل الإنتاج .

فوجود هذه المعايير يسمح بممارسة الرقابة على الأعباء ، التي لا يمكن أن تتم إلا بوجود المقارنة كما قلنا سابقا بين معيار التكلفة المقدر مسبقا وبين التكلفة المحققة فعلا .

أولا : تعريف الطريقة :

التكاليف المعيارية هي التكاليف المقدرة مسبقا ، ذات ميزة معيارية تسمح بتقييم الأداءات داخل المؤسسة لفترة معينة . وقد عرفها المعهد المحاسبي للتكاليف بلندن في نشرة المصطلحات الصادرة عام 1966 ، بأنها : " تكلفة يتم حسابها قبل البدء في الإنتاج على أساس مواصفات لجميع العوامل التي تؤثر على التكلفة ، ثم مقارنتها بالفعلية وتحليل الإنحرافات وفقا لمسبباتها "

ويقوم هذا النظام على أساس إستخدام معايير لكل عنصر من عناصر التكاليف ، و لذلك فهي تعبر عن الترجمة المالية لمعدلات الإنتاج الهندسية [1] ، والتي نشأت كفكرة مع ظهور حركة الإدارة العلمية لـ :

- تخطيط العمليات الإنتاجية .
- الحكم على مدى الكفاية الإنتاجية للمعطيات الصناعية المنفذة . ويفترض تحقيق الهدفين السابقين يجب وجود نظام جيد للرقابة ، لمتابعة سير العمليات في المؤسسة والتأكد من إستغلال الموارد المتاحة على أفضل وجه ، وكذا التحديد الواضح للإختصاصات والمسؤوليات في المستويات الإدارية المختلفة ، ومن ثم وضع النظام والقواعد التي تحكم الإجراءات التنفيذية لكشف أي حوادث غير طبيعية أو إنحرافات في مجال الرقابة ، والتي قد ترجع إلى عوامل تدخل في حدود سلطات الشخص المسؤول الذي تقدم إليه البيانات ، أو الانحرافات في غير مجال الرقابة ، والتي قد ترجع إلى عوامل خارجة عن حدود سلطات الشخص .

ولذلك يعرف الإنحراف : "بالفرق بين التكلفة المعيارية والفعلية" ، قد يكون سالبا يؤدي لانخفاض الأرباح أو موجبا يؤدي إلى إرتفاعها .

(1) [illegible] ، ص 42 .

وبناءً على ما تقدم ، نستنتج أن التكاليف المعيارية تمثل أحد الأساليب الرقابية على التكاليف الفعلية ، وتتكون من :

1 ـ **المعيار :** وهو مقياس أو معدل أو رقم يتم تحديده مقدما وفقا لمواصفات هندسية لتقدير كل من:

* المواد اللازمة لمنتوج معين من حيث التحديد الأمثل للكمية والمعايير.

* العمالة اللازمة لمنتوج معين من حيث العدد الأمثل والخبرة ومعدل الأجور.

* الأعباء الإضافية اللازمة لمنتوج معين لكي يصبح نموذجا لما يجب أن لا تتعداه التكلفة الفعلية في ظل توفر الظروف المناسبة التي تمكن من الوصول بمستوى الأداء إلى درجة الجودة .

2 ـ **معايير الأداء :** تعبر عن ما يجب أن تكون عليه العلاقة المفضلة بين خصائص المدخلات والمخرجات .

3 ـ **معايير التكلفة :** هي التي تتحدد مسبقا على أساس علمي ليتم اعتمادها كنموذج لما يجب أن لا تتجاوزه التكلفة الفعلية لتحقيق الاستغلال الأمثل لموارد المؤسسة .

4 ـ **التكلفة المعياريـة :** وهي التكلفة التي يتم قياسها على أساس المعايير ، لحجم معين من الإنتاج أو الإنجاز والذي يمكن أن يكون وحدة واحدة .

ولكي يتحقق المفهوم العلمي للتكاليف المعيارية يجب تصميم البطاقات التالية :

1 ـ بطاقة معيار التكلفة ، وتحتوي على :

ـ المواصفات المعيارية لعناصر التكاليف

ـ الكمية المعيارية " "

ـ السعر المعياري للوحدة .

ويتم إعداد بطاقة لكل من معيار تكلفة المواد التي تدخل في المنتج ، وبطاقة معيار لتكلفة العنصر البشري ومنها يمكن إعداد :

* بطاقة معيار تكلفة المواد المباشرة
* " " " الأجور المباشرة
* " " تكلفة الخدمات الإنتاجية غير المباشرة

2 ـ بطاقة التكلفة المعيارية للمنتج : وتتضمن معايير التكلفة المتعلقة بوحدة المنتج أو مجموعة من المنتجات ، وبالتالي يسجل في كل بطاقة من عناصر الإنتاج ما يلي :

معيار تكلفة المواد = معيار الكمية × معيار السعر . وهكذا مع كل معايير العناصر الأخرى .

ويتم الحصول على معايير التكلفة من مصادر مختلفة وهي :

1 ـ المواد : حيث يتم الحصول على التكلفة المعيارية لكل نوع من المواد الأولية من [1]:

* دراسة الأسعار الحالية لمشتريات المادة الأولية وتعديلها حسب الظروف والتغيرات المتوقعة
* تقدير كمية المواد الأولية التي يتطلبها إنتاج كل وحدة من المنتوج التام

عادة ما يساعد قسم المشتريات في الوصول إلى أسعار المواد ، في حين يساعد المهندسون الصناعيون والفنيون إلى الوصول للكميات المعيارية المطلوبة لإنتاج وحدة تامة .

2 ـ الأجور : يتم تقدير عدد ساعات العمل المباشر المطلوبة لكل وحدة منتجة من خلال معدلات الوقت الذي يقضيه العمال في الإنتاج ، ليقوم فيما بعد قسم المحاسبة بتحديد معدل الاجر المتوقع خلال الفترة .

3 ـ أعباء الإنتاج المتغيرة : يتم تقدير معدل هذا العنصر عن طريق إستخدام أسلوب الإنحدار ، وغالبا ما تستخدم ساعات العمل المباشر كمتغير مستقل لكل قسم إنتاجي ، ويتم تعديل معدل الأعباء المتغيرة كل سنة بناء على التغذية العكسية المتوصل إليها من مديري الأقسام الإنتاجية وتقديمها للمعنيين لتعديل المعدل سنويا .

4 ـ أعباء الإنتاج الثابتة المقدرة : يتم تقديرها حسب ما هو متوقع حدوثه في كل قسم إنتاجي ، بما فيها تكلفة أقسام الخدمات الموزعة على أقسام الإنتاج .

ولضمان عقلانية هذه المعايير يتم تقديرها بإستخدام أسلوب العينات . ويتم تعديلها لتعكس التغيرات المتوقعة والتغير في الظروف داخل الأقسام الإنتاجية خلال السنة وأيضا عن طريق تحليل الانحرافات الناتجة عن المقارنة بين التكاليف الفعلية والمعيارية ليتم في الأخير الموافقة عليها من طرف الإدارة العليا

ثانيا : أنواع التكاليف المعيارية[2]:

أ ـ التكلفة المعيارية النظرية :

تحدد على أساس أحسن إستعمال ممكن لعوامل الإنتاج الممزوجة في المؤسسة ، وهي تمثل الحالة المثالية للنشاط ، فنلاحظ أن الحجم أو التكلفة المثالية لا تتحقق إلا في حالات إستثنائية .

ب ـ التكلفة المعيارية المحددة إنطلاقا من التكلفة التنافسية :

يأخذ هذا النوع في عين الإعتبار ظروف السوق ، ولكن لا تحدد دائما مستوى الفعالية التقنية التي يجب الوصول إليها ، خاصة في حالة ضعف المنافسة في السوق ، و لا تتحدد بصورة حقيقية معايير الإنتاج والتوزيع التي تعتمد عليها ، فرغم سهولة تحديدها فهي لا تستجيب دائما لأهداف التكلفة المثالية .

[1] [illegible] ، 144 – 145 .

[2] [illegible] ، 162 – 163

ج ـ التكلفة المعيارية التاريخية :

تحدد على أساس الفترة السابقة أو معدلات بين تكاليف عدة فترات سابقة مقيّمة بالقيمة الحالية . إلا أن هذه التكلفة وفق هذه الطريقة تحمل في طياتها الضعف المسجل في الفترات السابقة المستعملة في تحديدها ، لذا يجب استعمالها بكل حذر .

د ـ التكلفة المعيارية العادية :

تحدد بدلالة التقديرات المتعلقة بالظروف العادية للإنتاج والتوزيع في المؤسسة ، وهي تتعلق بتكاليف دورة أو دورات سابقة بعد استبعاد التكاليف الناتجة عن نقص الفعالية ، وحسابها بالقيم الحالية ، أخذا في عين الاعتبار التغيرات الممكن حدوثها مستقبلا في الدورة الاستغلالية .

ولكن في حال حدوث تغيرات معتبرة وغير محتملة فإن هذه الطريقة تفقد من جودتها في الاستعمال.

هـ ـ التكاليف المعيارية المقيمة بالسعر الحالي :

وهي نوع آخر تشترك فيه مع الطرق السابقة ، وتستعمل في فترة التضخم حيث تكون عملية إدخال أسعار عوامل الإنتاج في التكاليف المعيارية صعبة ، لذلك فقد يكون من الأحسن تحديدها كما يلي :

ـ الكمية المعيارية على أساس الظروف العادية للنشاط أو على أساس أحسن استعمال ممكن لعوامل الإنتاج .

ـ السعر المعياري يكون حسب الأسعار المطبقة أثناء تحضير هذه التكلفة المعيارية أو لأي فترة أخرى .

هذا النوع من التكلفة المعيارية يعتبر حاليا ، الأكثر استعمالا في المؤسسات الصناعية الكبرى ، وهذا بسبب التغيرات السريعة والكبيرة للأسعار ، وهو يمثل دون شك أحسن مؤشر لتقييم الإمكانيات الخاصة بالمؤسسة .

ثالثا : مبادئ الطريقة :

تقوم طريقة التكاليف المعيارية على مجموعة الأسس الهادفة إلى متابعة كل عنصر من عناصر التكاليف من خلال مراقبتها لتحديد الأخطاء وتحليلها ومعرفة المسؤول عنها ومن ثم اتخاذ الإجراءات التصحيحية المناسبة .

هذه الأسس تكمن في [1]:

أ ـ تحديد المستويات المعيارية مسبقا لمستوى النشاط والعناصر المكونة له (الكمية ، السعر ، الطاقة الإنتاجية ، اليد العاملة ، ...) والمناسبة له . وينبغي أن يكون كل ذلك موافقا لهيكلة المؤسسة وطبيعة

(1) [illegible] ، 1978 ، ص 153 .

العمليات الإنتاجية وماهي بحاجة إليه من موارد حسب دراسة تقنية واقتصادية محاسبية أو وفق معايير محددة من جهات أخرى .

– القيام بدراسات مقارنة بين التكاليف المعيارية والفعلية بغية حساب الانحرافات ومعرفة المصادر المسؤولة عن حدوثها ومن ثم تصحيحها .

– العمل على تعديل المعايير المعتمدة بصفة مستمرة حسب المعطيات الجديدة المتعلقة بالهيكل التنظيمي للمؤسسة ، بتغيرات السوق ، وبكافة التقنيات الحديثة ومعايير الجودة .

وتجدر الإشارة إلى ضرورة تميز هذه المعايير بالعلمية والموضوعية والمرونة وأن لا تكون محددة بصفة عشوائية ، حيث يجب أن تواكب كل التغيرات التي تلحق بالنشاط الإنتاجي للمؤسسة ، وذلك حتى لا يؤثر ذلك على حساب الفروق وتفسيرها بصفة خاطئة تنعكس سلبا على قرارات المؤسسة وموازناتها التقديرية القائمة أساسا على المعلومات التي توفرها التكاليف المعيارية .

رابعا : تحديد الفروقات وأسبابها :

أ – تحديد الفروقات :

تسمح طريقة التحليل بواسطة التكلفة المعيارية ، من تقييم إمكانيات المؤسسة وذلك بحساب الفروقات بينها وبين الحقيقية وهذا لمختلف عناصر التكلفة ، ثم تحديد المسؤوليات على الأسباب التي أدت إلى حدوثها . والواقع أن حساب الفروق لا يكون أوتوماتيكيا بعد كل دورة ، بل حسب الحاجة إلى ذلك مع العلم أن هناك مستويات من الفروق لا تراقب لأنها مسموح بها .

أثناء إجراء عملية التحليل ، يجب أن تكون القواعد التي تحدد بها التكاليف الحقيقية والمعيارية متشابهة ، فتكون الكميات المعيارية المستعملة في التحليل ليست التي حددت قبل النشاط ، ولكن الكميات التي كان يجب أن تستعمل للحصول على الإنتاج المحقق ، أي أن الكميات المعيارية تحول دائما بدلالة المنتوجات الحقيقية .

وهناك أساسا ثلاثة عناصر ، التي يمكن حساب فروقاتها وهي :

- المواد الأولية المستعملة .
- اليد العاملة .
- الأعباء غير المباشرة للإنتاج .

بحيث أن حساب كل واحدة منها يتم وفق المعادلات التالية :

1 – الفروقات على المواد الأولية : نميز فيها نوعين من التحليل [1]:

[1] [illegible] ، 1999 ، ص ص 327 ، 335 .

أ ـ التحليل الثنائي لانحراف المواد :

∆ السعر = (السعر الفعلي – السعر المعياري) الكمية الفعلية

∆ الكمية = (الكمية الفعلية – الكمية المعيارية) السعر المعياري

∆ الإجمالي = (السعر الفعلي – السعر الحقيقي) (الكمية الفعلية – الكمية المعيارية) .

ب ـ التحليل الثلاثي لانحراف المواد :

انحراف السعر = (السعر الفعلي – السعر المعياري) . الكمية المعيارية

انحراف الكمية = (الكمية الفعلية – الكمية المعيارية) . السعر الفعلي .

∆ الإجمالي = (السعر الفعلي – السعر المعياري) (الكمية الفعلية – الكمية المعيارية)

2 ـ الفروق على اليد العاملة [1]:

ونجد :

∆ الوقت = (المدة المعيارية – المدة الفعلية) معدل السعر المعياري

∆ السعر = (معدل السعر المعياري – معدل السعر الفعلي) المدة الفعلية

3 ـ الفروق على الأعباء غير المباشرة للإنتاج [2]:

الفروق على الموازنة = (التكلفة المرنة للساعة – التكلفة الحقيقية للساعة) . المدة المتوقعة للإنتاج الحقيقي .

الفروق في النشاط = (التكلفة المعيارية للساعة – التكلفة المرنة للساعة) . المدة المتوقعة للإنتاج الحقيقي .

الفروق في المردودية = (المدة المتوقعة للإنتاج الحقيقي – المدة الحقيقية للإنتاج) . التكلفة المعيارية للساعة . مع العلم أن :

الفرق المشترك = (التكلفة المعيارية للساعة – التكلفة الحقيقية للساعة) . (المدة المتوقعة للإنتاج – المدة الحقيقية للإنتاج) .

التكلفة المرنة للساعة = التكاليف المرنة / المدة الحقيقية = التكلفة المتغيرة + التكلفة الإجمالية الثابتة / المدة الحقيقية

---

(1) [illegible] ، 1998 ، ص 229 .

(2) [illegible] ، 2000 ، ص 237 .

أ ـ تحديد الأسباب[1]:

يمكن في إطار فترة محددة ، ملاحظة مجموعة من الانحرافات السلبية ، التي يجب العمل حتى لا تتكرر خلال الفترة المقبلة .

لذا يجب أن ينصب الاهتمام ، ليس على الانحراف الإجمالي فحسب ، بل على الانحرافات الجزئية المحسوبة عند التحليل والتي تخص كل من السعر والكمية . وفي هذا الإطار يمكن التمييز بين أسباب داخلية وأخرى خارجية .

1 ـ أسباب الفروق على المواد الأولية :

1 . 1 ـ الانحراف على السعر :

ـ **الأسباب الداخلية :** غياب دراسات مقارنة للأسعار ، عدم تحديد شروط تنافسية للموردين لمواصفات نوعية تكون نفسها ، وهنا تكون المؤسسة هي المسؤولة عن الانحراف المسجل .

ـ **الأسباب الخارجية :** ارتفاع عام لأسعار المواد الأولية ، مما يستوجب على المؤسسة إقامة تقديراتها المستقبلية على الأسعار الجديدة .

1 . 2 ـ الانحراف على الكمية :

ـ الأسباب الداخلية :

يمكن أن يكون مصدر الاستهلاكات الزائدة نتيجة لـ : التبذير ، السرقة ، التلف المستمر الناتج عن سوء في شروط التخزين . لذلك يجب اتخاذ الإجراءات اللازمة حتى تكون المعايير المقدرة محترمة إلى أقصى درجة ممكنة إضافة إلى أن تنظيم أفضل للعمل يمكن أن يقلل من استهلاكات المواد الأولية .

2 ـ أسباب الفروق على اليد العاملة :

- ارتفاع الرواتب أو الأعباء الاجتماعية .
- تجاوز المدة المعيارية يمكن أن يكون لسبب داخلي ، فإن الضروري تحديده لوضع إجراءات التصحيح .
- عدم توفر اليد العاملة المؤهلة .
- عدم كفاية الإشراف على العمل .
- عدم واقعية المعيار .

[1] B. Rebouche, Comptabilité Analytique et contrôle de gestion, ElIPSES, Paris, 1997, p p 54 → 56.

3 ـ أسباب الفروق على الأعباء غير المباشرة :

ترجع هذه الفروق أساسا إلى أسباب تتعلق بطبيعة هذا النوع من الأعباء ، الذي يتسم بالتعقيد والترابط على كل من : مستوى الأنشطة ، الأقسام ومختلف العمليات ، هذا ما يجعل صعوبة في تحديد أسبابها ودرجة تأثيرها .

وعموما ترتبط أسباب الفروقات هذه بعوامل عدة ، نذكر منها :

- الكفاية الإنتاجية للعمال .
- الطاقة الإنتاجية للآلات .
- دور الطلب والعرض في السوق ، الذي تجعل من عامل الكمية يؤثر على الأعباء غير المباشرة الإجمالية ، والأعباء غير مباشرة لوحدة المنتج [1].

لذا وجب القيام بدراسات تقنوا محاسبية لبناء نماذج إحصائية ، تهدف لمتابعة سلوك الأعباء باستمرار ، وفي كل مستويات مختلفة من الإنتاج ، مما يعطي إمكانية التعرف على مختلف التغيرات الحاصلة وتحديد مصادرها ، وبالتالي ضمان مراقبة مستمرة تكون لصالح أداء المؤسسة .

الشكل رقم : III . 4.2 : الإنحراف على اليد العاملة

المصدر : H. Svall, V. Zardat, le nouveau contrôle de gestion, p51.

---

[1] [illegible] ، 1976 ، 166

خامسا : أهمية الطريقة في مراقبة التسيير :

لقد أثبتت طريقة التكاليف المعيارية فعالية كبيرة في الميدان فيما يخص مراقبة تسيير المؤسسة وكل مراكزها وعلى اختلاف مستوياتها ، من خلال متابعة الأداء وتقويمه ، بعد تحليل النتائج الفعلية ومقارنتها بالمعيارية وتحديد الانحرافات وتشخيص الأسباب ، ثم اتخاذ الاجراءات التصحيحية المناسبة التي تحول دون تكرر الانحرافات مستقبلا .

- كما أنها توفر للمؤسسة أداة لمراقبة الأعباء والمساعدة في تحديد مصادر الخلل أو حسن الاداء ، وهذا ما يسهل اعتماد ونشر التعليمات التي تطوير الاداء وترفع من الانتاجية وتؤدي بها الى الرقي والازدهار.
- تحسين شروط الاستغلال بناءا على تحليل الانحرافات وتحديد المسؤوليات .
- الوقاية ضد اللافعالية والروتين وهذا في اطار أنها أداة تسمح بمتابعة قيادية ومراقبة المسؤوليات .
- مساعدة الادارة في التخطيط واتخاذ القرارات المتمثلة في :

* قرارات تسعير المنتجات
* قرارات اختيار طرق الصنع
* قرارات توفير الطاقة الانتاجية
* قرارات التوسع في حجم الانتاج
* قرارات اختيار طرق البيع وأساليب الاعلان

- تعتبر وسيلة فعالة لتحقيق هدف الرقابة على التكاليف .
- زيادة كفاءة الانتاج ، نتيجة المفاضلة المستمرة بين النتائج الفعلية والمقاييس المعيارية .
- امداد الادارة بتقارير دورية توضح الانحرافات الناتجة عن المعايير المحددة مقدما .
- توفر المعلومات التي تخدم الادارة عن الأسعار وكميات الانتاج والطاقات الانتاجية ، وتكلفة الطاقة العاطلة والتكاليف المتوقعة ، وكذا معدلات التكاليف في الفترات المختلفة و اتجاهاتها ، مما يساعد الادارة على ترشيد قراراتها .

ومع هذا فهي لا تخلوا من بعض النقائص نتيجة سوء استخدامها ، خاصة مع غياب المرونة والدقة في اعداد المعايير المتعلقة بها ، ونجد بعض هذه النقائص فيما يلي :

- قد تكون المعايير الموضوعة في مستوى كبير من المثالية ، مما يجعل مستويات النتائج صعبة التحقيق في أرض الواقع .
- صعوبة تعديل النموذج المعياري المطبق في العمليات الانتاجية في حال حدوث تغيرات في مستويات التشغيل إلا بعد نهاية الدورة .
- امكانية تحريف قاعدة أسعار البيع .

ف تؤدي بالمؤسسة في بعض الاحيان إلى مراجعة معاييرها دون أن تقتضي الحاجة لذلك مما يرفع من التكاليف .

4.2 ـ طريقة التكاليف على أساس الانشطة (الطريقة الحديثة) :

أولا : تطور الطريقة :

يرجع الفضل لنشر طريقة تخصيص التكاليف على أساس الأنشطة لأعمال CAM. I *، وهذا من طرف الباحثين الأمريكيين ، وخاصة : COOPER و KAPLAN وذلك إنطلاقا من الهدف أساسي الذي خصت به طريقة التسيير على أساس الانشطة وهو : "أفضل معرفة لسعر تكلفة المنتجات " ، وهذا في أحد المقالات الخاصة، تحت عنوان "قيسوا جيدا أسعار تكلفتهم [1] "

ولعل أهم الأسباب التي أدت إلى ظهور الطريقة هو الانتقادات التي وجهت لمحاسبة التحليلية الكلاسيكية والتي تتضمن في [2]:

* التمييز الخاطئ بين أصناف التكاليف (متغيرة أو ثابتة ، مباشرة أو غير مباشرة) .

* العدد المرتفع لمراكز التكلفة التي تتميز بعدم التناسق والتعقيد ، الذي لا يتم التحكم فيها في الغالب ، في ميكانيزمات الفوترة الداخلية التي يتم تصورها بين المراكز .

* عدم الأخذ بعين الاعتبار العوامل المتعددة بين أحجام الانتاج ، وزن المنتجات ، تعقيدات التصنيع أو التوزيع.

* توزيع التكاليف على المنتجات فقط وتجاهل الأهداف الأخرى للتكلفة ، مع العلم أن أهداف التكلفة يمكن أن يكون : منتوج ، زبون ، خدمة ، طلبية ، ...

* استعمال محدود غالبا لمفاتيح توزيع الحجم ، تكون غير قادرة على تامين توزيع ملائم للتكاليف .

وعموما ، فإن أولى التقديمات لعلاقة طريقة ABC ، أدت إلى الاعتقاد بأن التسيير بالأنشطة يلائم فقط إطار المسارات الصناعية بالكميات الكبيرة (Par lot) ، في حين يظهر أن تطبيق الطريقة نحو التسيير على أساس الأنشطة ABM * ، يمكن أن يعمم على أنواع أخرى من المؤسسات أو المنظمات ، وفي هذا الاطار يمكن الاطلاع على الدراسات التطبيقية للطريقة في مجال الخدمات [3].

ثانيا : تعريف الطريقة

ينصب مضمون هذه الطريقة ، من أنه ليست منتوجات المؤسسة هي التي تستهلك الموارد ، ولكن تستهلكها الأنشطة . وهذه الاخيرة تستعملها المنتوجات [4] .

---

*the Computer aided manufacturing International

[1] R. COOPER et R. KAPLAN, « Mesurez mieux vos prix de revient », HARVARD Business Review, N° 62, automne, 1991 .

[2] M. Vlasserlaer, le pilotage d'entreprise, des outils pour gérer la performance futur, publi-union ed, 1997,pp86→87.

* Activity Based Mangement, ou le Management à Base d'activité

[3] P. le mestre, "de l'application de la de la Méthode ABC dans une entreprise de production en continue » , R.F.C, N° 319, Février 2000, p49.

[4] C. ALazard, S. Separi, op cit. p250

وبالتالي يظهر أنه من الأفضل تقسيم المؤسسة إلى أنشطة و ليس إلى وظائف أو منتوجات أو مراكز توزيع وحدات العمل بما يسمى "مسببات التكاليف" و التي ليست فقط معايير كمية و بل هي العناصر التي تسبب الأنشطة وبالتالي تنشئ التكاليف .

إذن فالمسببات تسمح بقياس الخدمات التي تقدمها الأنشطة للمنتوجات و لذا فهنا يظهر جليا أن الإجراءات تجيب لحاجة مرتبطة بنظرة نظامية للمؤسسة و لمقاربة إجمالية للإنتاجية أقرب إلى الواقع و ترتكز على مفهوم سلسلة القيمة (Chaîne de valeur) و التي أكد عليها Porter : "المؤسسة تبحث عن رفع قيمة منتجاتها وذلك من خلال كل وظيفة التي يجب أن تحسن من القيمة التي تتحصل عليها من نشاطها التحويلي" .

بحيث أن كل نشاط متسلسل مع الانشطة الأخرى و يساهم في خلق قيمة للمؤسسة .

فالمحاسبة التقليدية و أهملت الأنشطة التي تسمى بأنشطة الدعم و والتي تعتبر ذات أهمية لفعالية الأنشطة الأساسية المنتجة للقيمة والتي تطور من أداء المؤسسة وتتمثل أساسا أنشطة الدعم في[1]:

- الهياكل القاعدية للمؤسسة .
- تسيير الموارد البشرية
- تطوير التكنولوجيا
- التموين

في حين تشمل الانشطة ذات الأولوية في :

- اللوجيستكية الداخلية والخارجية .
- العمليات الإنتاجية .
- التسويق والمبيعات .
- المصالح .

وبمزجهم نحصل على السلسلة المنتجة للقيمة .

إذن و مفهوم الأنشطة هو قلب النموذج الجديد و فهي تترجم حالة الأنظمة الكلاسيكية لحساب التكاليف و حيث أن مراكز المسؤولية تستولي على مراكز التحليل لتجميع الأعباء .

ثالثا : مراحل تطبيق محاسبة الأنشطة :

إن تأسيس نظام جديد للقياس وفق طريقة التكاليف على أساس الأنشطة و يقوم بصفة عامة على المراحل التالية :

1 ـ تحديد الأنشطة : حيث يعبر "النشاط" على مجموعة المهام المتجانسة لمسار إنجاز سلسلة القيمة واستهلاك الموارد [2].

---

(1) I bid, p 250.

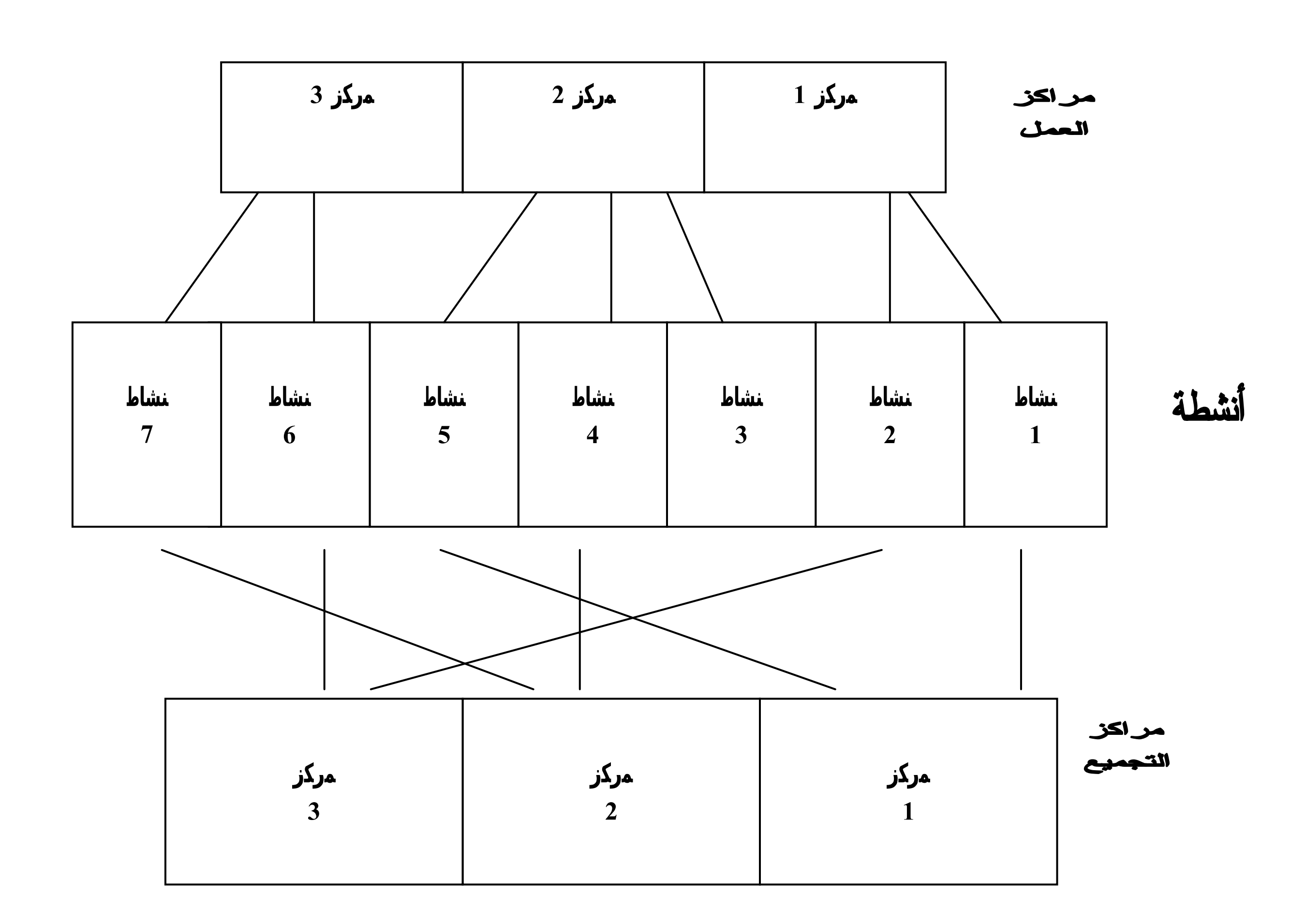
(2) Bescos et Mendora, le Management de la Performance, ed Comptables Males herdes, 1994 .

يعني أن النشاط يصف ما تقوم به مختلف المصالح ، وبالتالي تظهر المؤسسة كمجموعة من الأنشطة التي لها علاقة فيما بينها داخل المسار المحدد .
وكأمثلة على ذلك :

- إنتاج إجراءات وأنظمة لمراقبة الجودة .
- إرسال الفواتير للزبائن .
- تخطيط عمل ورشة ما .
- صيانة الوسائل الموجودة .

2 ـ تقييم الموارد المستهلكة من طرف كل واحدة منها (الأنشطة) .
3 ـ تحديد مسببات التكلفة : وذلك من خلال تحديد العلاقة بدقة بين الانشطة والموارد أو بين الأنشطة وأهداف التكلفة ، أي تخصيص الموارد على مختلف الأنشطة في المرحلة الأولى ثم على أهداف التكلفة في المرحلة الثانية ، وذلك حسب ما تم استهلاكه في تلك العمليات وما تحتاج إليه بصفة فعلية ، وهذا عن طريق معايير دقيقة وواقعية تكون قابلة للقياس ومعبرة عن العلاقة السائدة ، تسمى بمسببات التكلفة inducteur de coûts منها :(عدد الفواتير ، عدد أوامر الشراء ، عدد مرات التجهيز ... الخ) .
4 ـ توجيه تكاليف الانشطة نحو أهداف التكلفة .
5 ـ وأخيرا دراسة وتحليل النتائج

الشكل رقم : III . 5.2 : تحول تكاليف مراكز العمل إلى تكاليف حسب الانشطة وحسب مراكز التجميع



المصدر : M. GERVAIS, Contrôle de gestion, p 175.

نستنتج أنه على عكس المقاربات الكلاسيكية فإن طريقة ABC تهدف إلى تحسين ملائمة أسعار التكلفة واستعمالاتها بالمحاسبة على ميكانيزم التوزيع على مستويين هما :

1 – توزيع الموارد حسب الانشطة وحسب المسار وفق مفهوم النشاط ومفهوم المسار .

2 – الانشطة لا توزع فقط على المنتوجات ولكن على كل أهداف المؤسسة .

وبواسطة هذين المبدأين فإن هذه الطريقة تسمح بإعداد ترابط سببي بين مفهوم الانشطة ومفهوم المسار وأهداف التكلفة وهذا ما لا يمكن أن يتحقق في المفهوم التقليدي .

من جهة ثانية نجد أن هناك مبدأين أساسيين لاستهلاك الموارد وفق هذه الطريقة هما :

- الأنشطة هي التي تستهلك الموارد (التوزيع الاولي للموارد نحو الأنشطة)
- أعباء التكلفة هي المستهلكة للأنشطة (التوزيع الثانوي للأنشطة نحو أعباء التكلفة) .

إذن ، وفق هذه العلاقة السببية ، المعاكسة للطريقة التقليدية ، يمكن إرجاع أغلب التكاليف المعتبرة كتكاليف ثابتة ، تكاليف متغيرة (تخطيط الإنتاج ، الإنطلاق ...) .

وبالتالي متابعة الواقع الذي جعلها تتغير ليس حسب حجم الإنتاج أو البيع ، ولكن حسب مستوى النشاط الذي يديره .

رابعا : مبدأ الطريقة

ترتكز طريقة تخصيص التكاليف على أساس الأنشطة على أسس عديدة لتحميل الأعباء غير مباشرة لتتلاءم مع طبيعة الأنشطة ودرجة استهلاكها للموارد المخصصة ، وذلك وفق ما تم صرفه في عملية الإنتاج (النشاط) من وقت وجهد أو عناصر أخرى ملائمة ، تحدد في إطار النشاطات المسببة للأعباء ، ومقدار استخدام أعباء التكلفة لتلك الانشطة ، على عكس الطرق الأخرى التي تعتمد على أسس خارجة عن نطاق الأنشطة ، أي تعتمد على ساعات العمل المباشر أو الأعباء المباشرة عموما في عملية التوزيع .

وعليه ، فقد حققت هذه الطريقة المبدأ الأساسي للمحاسبة التحليلية في ما يخص تطابقها مع تنظيم المؤسسة الذي يمثل أساس كل الأنشطة الضرورية التي تحتاجها للحصول على مخرجات. هذا التطابق يظهر في تتبع الأعباء واستهلاك الموارد ، الذي يرافقه عملية ضبط وتحليل الأنشطة وإعادة ترتيبها لتحديد تلك التي تساهم في خلق قيمة مضافة ، هذا ما يمنحها ميزة تنافسية في السوق .

خامسا : أهمية الطريقة في مراقبة لتسيير :

لقد أظهرت هذه الطريقة إمكانيات هائلة في الميدان الصناعي الذي يتميز بتكنولوجيا عالية في التسيير ، التصنيع ، حيث توفر نموذج للمعلومات المحاسبية الدقيقة التي تساعد في مهام التخطيط والرقابة وكذا إتخاذ القرارات ، خاصة تلك التي تخص التشكيلة الإنتاجية وتسعير المنتجات .

وفي هذا الصدد فإنها توفر فوائد عديدة لخدمة المسير وممارسة الرقابة ، وهذا لأنها [1]:

- توضح ضرورة متابعة دورة الموارد عبر مختلف الأنشطة وأعباء التكلفة الخاصة بالمؤسسة.

[1] M. Gervais, op cit, p188.

- تمنح جودة أكبر فيما يخص النمذجة و على اعتبار أن النموذج المحاسبي وفقها و محدد بصفة أدق . هذا يعني أن عدد المتغيرات المفسرة للتكاليف مرتفع و العلاقات الداخلية تؤخذ بعين الاعتبار بصفة أكبر و وبالتالي فإن مخاطر الدعم بين المنتوجات تقل .

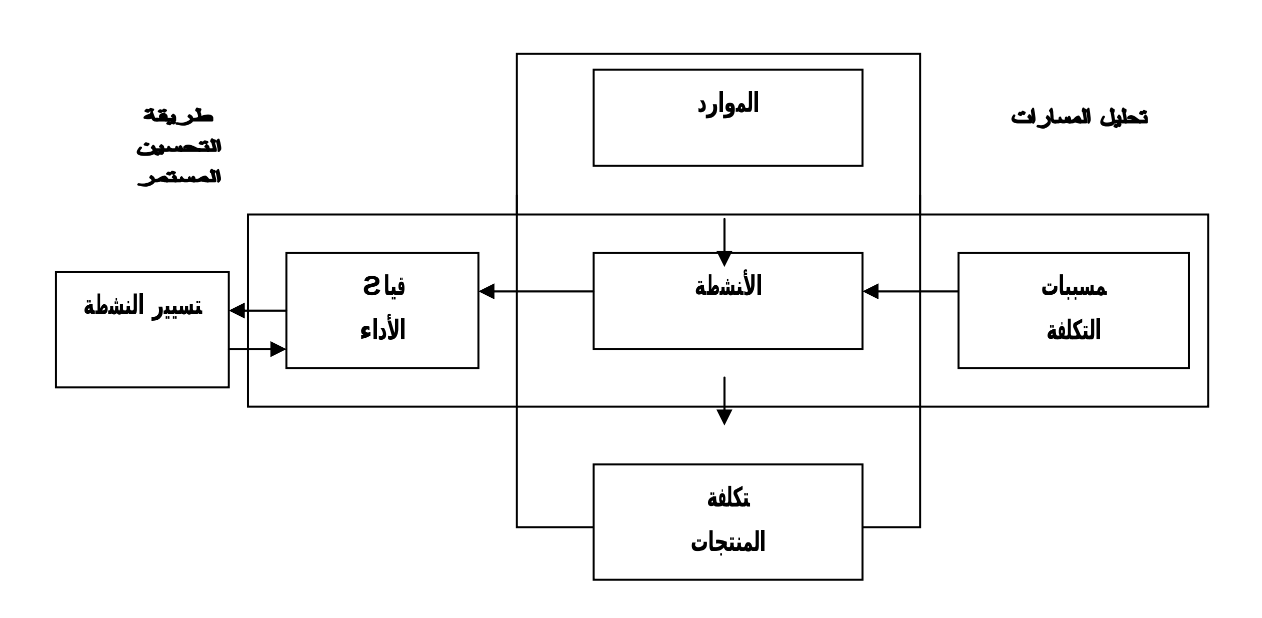
- في إطار تقسيم الأنشطة و نجد أن الطريقة يمكن أن توفر تخطيط جيد ومفصل لعمل المؤسسة و فيما يتعلق بطرق العمل و وأسباب التكاليف من البداية وحتى بعد بيع المنتجات

- على الصعيد الاستراتيجي و النظام يسمح بقياس كل الحوادث التي تؤثر على أنشطة المؤسسة والمتعلقة بأي قرار قد يمس منتوج معين . فانطلاقا من هيكل تكاليف أسعار التكلفة توجد إمكانية لتقييم مختلف مراكز المسؤولية .

- تسمح أيضا بسهولة حساب تكاليف المسارات والتي تتغير بسرعة و باستثناء حالة إعادة التنظيم الضروري والهام . فتكلفة أي مسار تهتم بضرورة الاستقلالية الداخلية و التي يجب أن توجد بين وظائف المؤسسة و حيث توضح أن الاداء لا يرتبط فقط بتكلفة كل قسم ولكن بالتكلفة الناتجة عن التفاعلات بين كل أقسام المؤسسة .

-

الشكل رقم : III . 6.2 : استعمال المعلومات الناتجة عن طريقة ABC



المصدر : M.Gervais, op cit. p188

- استخدام الطريقة يسمح باستعمال معدل لإعداد الفواتير الداخلية .
- إلغاء التسيير بين المراكز الرئيسية والمساعدة ، يجنب التوزيع الثانوي للأعباء غير مباشرة .

في المقابل نجد المشاكل التي تطرحها الطريقة وهذا في :

، إن التوزيع وقت عمل أي فرد على مختلف الانشطة التي ينجزها ، ليس دائما عملية سهلة ، خاصة إذا تعلق الأمر بالمهام الإدارية (المهام الغير مستقرة وذات الوقت القصير) ، وبالتالي فإن التوزيع يكون دائما ذا ميزة تقريبية .

، وضع نموذج للتكاليف على أساس الانشطة يكلف باهضا من ناحية الوقت والمال .

، إن وجود عدد كبير من الانشطة ، يطرح إمكانية أن يصبح النموذج معقد وغير مفهوم من طرف مستخدميه . إذ أن أي نظام جيد لمتابعة التكاليف يجب أن يمتاز بالصراحة (مطابقته للواقع) ، وليس بالضرورة كثير الدقة .

فكما يصرح C.Lesage [1]: " إذا سمحت طريقة ABC بفهم مصدر التكاليف (فإن ملائمة وترابط النامو‌ذج ترتفع) ، أما العدد المرتفع من الأنشطة ، يقلل من هذا الترابط ، لأن القياسات الواجب تنفيذها تكون كثيرة ، هذا ما قد يرفع من الخطأ الإجمالي . أما إذا سمحت الطريقة بفهم وتحديد أفضل لأسباب التكاليف ، فإنها لا تحسن بالضرورة من دقة التقييم .

- تجميع الانشطة الذي يجمع بين نفس مسببات التكلفة ، يؤدي إلى تبسيط نظام الحساب ، ولكن يؤدي أيضا إلى إدخال أنشطة تنتمي إلى مسارات وإلى مراكز مسؤولية مختلفة ، مما يطرح إشكالا . ففي حالة استعمال المعلومات لتسيير الأنشطة ، تكون المعلومة المحصل عليها ، غير مطابقة لمجال السلطة للمسير ، ومن هذا المنطلق فإن تجميع المسارات يظهر أكثر ملائمة .
- في حالة ما إذا تم إتخاذ قرار تصميم النظام واعتماده ، هل يجب إدخال النظام الجديد مع القديم (المحاسبة التحليلية الكلاسيكية) أو يجب أن يكون مستقل في تشغيله ؟

فالإدماج في البداية ليس مرغوب فيه ، على اعتبار أنه ليس لصالح المؤسسة ، إذ يمكن أن يؤدي بالنظام المحاسبي التقليدي للخطر ، بحيث أن استقلالية كل نظام على حدى تبقى مبررة في إطار أن النظام التقليدي يكون صالح للالتزامات الجبائية وإجراءات التقييم في المدى القصير ، في حين يعمل النظام الجديد على توضيح القرارات الاستراتيجية .

في المقابل ، تجدر الإشارة أيضا أن توحيد النظامين من خلال الإدماج يسمح بمتابعة أفضل لأداء المسارات .

---

[1] C. LESAGE, Traitement de l’information imparfaite et analyse de coûts, application au modèle cout-volume – profit, 1999, pp 52 – 53

المبحث [illegible]: التحليل الاستراتيجي للتكاليف :

بصفة عامة لا يوجد علاقة طردية بين تحليل التكاليف والاستراتيجية لا هذا حتى وإن كان النموذج المحاسبي وأنظمة المراقبة لا يحددان سوى جزء أقل أو أكبر .

في هذا الإطار نجد أن : SHANK و GOVIN DARAJAN يقترحان إطار للتحليل الاستراتيجي للتكاليف من خلال سلسلة القيمة [1] .

1.3 : تحليل سلسلة القيمة :

ينص تحليل القيمة حسب Porter حول ثلاثة مراحل :

1 – التحليل الصناعي الذي يسمح بفهم أفضل لقواعد المنافسة وأسباب الاستقرار والتوازن التنافسي.

2 – إستراتيجيات التصنيف (stratégies génériques) التي تحدد الخيارات المرجعية المتاحة حسب نوع المحيط .

3 – نوعية المحيط المصنف التي تحدد طرق الاستراتيجية المخططة . وفي 1985 قدم Porter مصادر خلق القيمة والدعم التنافسي لا حيث يقوم تحليلها على القيمة التي تعني : "المبلغ الذي يكون الزبون مستعدا لدفعه مقابل ما تعرضه له المؤسسة "

تعتبر مجموعة من الانشطة تقوم المؤسسة بإنتاج لا بيع وتوزيع منتوجها الذي يخلق الميزة التنافسية لكل نشاط يمكنه أن يساهم في وضعية المؤسسة من ناحية التكاليف وأن يخلق قاعدة للاختلاف تميزا عن منتوجات كل مؤسسة .

وبهدف فهم سلوك التكاليف والمصادر الموجودة لا يتم تقسيم المؤسسة إلى أنشطة ملائمة بالمعنى الاستراتيجي . هذا الأنشطة المنتجة للقيمة تتمثل في كل الانشطة المعينة (الفيزيائية) والتكنولوجية التي تنجزها المؤسسة وتمثل قاعدة الميزة التنافسية لأنها تمثل مصدر الاختلاف وتدنية التكاليف .

ويفرق Porter بين[2]:

أ ـ الأنشطة الأساسية :

وهي التي تدخل ضمن خلق المنتوج لا بيعه لا وتحويله للزبون وهي :

---

[1] R. TELLER, le contrôle de gestion pour un pilotage intégrant, Stratégie et finance, ed Management et Société, 1999, Paris, p 59.

[2] I bid, p62.

1 ـ **لوجيستيكية المدخلات :** وهي مجموع الانشطة المرتبطة باستقبال، التخزين وتوزيع العناصر التي تدخل في صنع المنتجات .

2 ـ **الانتاج :** ويمثل مجموع الأنشطة المرتبطة بتحويل العناصر إلى منتجات تامة الصنع .

3 ـ **لوجيستيكية المخرجات :** وهي الأنشطة التي تخص الحصول على مختلف العناصر الضرورية للانتاج وبيع المنتوج .

4 ـ **التسويق والمبيعات :** هي الأنشطة التي تخص كيفية تحفيز الزبون لاقتناء المنتجات المعروضة .

5 ـ **الخدمات (المصالح) :** مجموع الأنشطة المرتبطة بتزويد مصلحة ما لرفع أو لدعم قيمة المنتوج .

ب ـ أنشطة الدعم :

هي الأنشطة الضرورية لانجاز الانشطة الرئيسية وتضم :

1 ـ **التموين :** مجموع الأنشطة التي تخص الحصول على مختلف العناصر الضرورية للانتاج وبيع المنتوج .

2 ـ **تطوير التكنولوجيا :** مجموع الأنشطة الخاصة بتحسين المنتوج أو المسار الانتاجي (التكنولوجية بمعناها الواسع : البحث و تطوير معلوماتية تسيير الانتاج، ..).

3 ـ **تسيير الموارد البشـرية :** مجموع الانشطة الخاصة بالتوظيف ، بالعمل ، بالتكوين ، بالترقية ، وبتعويضات العمال .

4 ـ **الهياكل القاعدية للمؤسسة :** مجموع الانشطة الخاصة بالمديرية ، التخطيط ، المحاسبة ، المالية وتسيير الجودة .

كل نشاط من هذا الانشطة ، يمكن ان يكون نشاطا مباشرا ، غير مباشر ، أو له علاقة بجودة المنتوج أو الخدمة ، مع العلم أن :

- الأنشطة المباشرة : هي التي تساهم مباشرة في خلق القيمة للزبون .
- الأنشطة غير مباشرة : تسمح بممارسة الأنشطة المباشرة بصفة مستمرة .
- ضمان الجودة : هي أنشطة التي تضمن جودة الأنشطة الأخرى .

2.3 : أهمية التحليل الاستراتيجي للتكاليف في مراقبة التسيير

إن هذا النوع من التحليل يقدم معرفة جيدة لأسعار التكلفة ولربحية المنتجات والخدمات المعروضة في السوق ، وهذا ما يساهم في مراقبة تسيير المؤسسة وأدائها وترشيد قراراتها

ويمكن أن نبرز أهمية التحليل الاستراتيجي من خلال الأمثلة التالية (1):

---

(1)P. Lormo, le controle de gestion stratégique, la gestion par les activités, DUNOD, Paris, 1991,P122.

1 ـ لتحضير قرار من نوع "إنتاج أو الشراء" على المؤسسة أن تقارن سعر تكلفة الإنتاج الداخلية بأسعار الشراء المحققة خارج المؤسسة ، بحيث إذا كان الانحراف سلبيا إلى درجة كبيرة في حالة الإنتاج ، فإنها ستتخذ قرار التموين من الخارج ، لأن سعر تكلفة سلبي قد يؤدي إلى إعادة الإنتاج من جديد لتحقيق الأرباح أوانها ستحتفظ بمنتوجات منعدمة التنافسية .

2 ـ على المؤسسة ان تقوم بصفة دورية بتحليل البدائل المتعلقة بالتخلي أو بالاستمرار في إنتاج منتجات هي في نهاية حياتها . وعموما يؤسس هذا النوع من القرارات على تقييم الربحية المتبقية التي يحتفظ بها المنتوج محل الدراسة . هنا أيضا سعر التكلفة الذي يكون ذا أخطاء معتبرة ، قد يؤدي إلى التخلي المبكر على المنتوج ، مصحوبا بخسائر في الهامش .

3 ـ عندما تقرر المؤسسة إنتاج منتوج جديد بنفسها ، يجب أن تحدد في البداية سياسة "إشراك الغير " (la sous-traitance) :

أي من بين الأنشطة الموجودة لإنتاج منتوج معين ، ما هي الأنشطة التي تقرر المؤسسة إنجازها بنفسها ، عن تلك التي ستوكلها للآخرين لإنجازها ، مثل هذه القرارات يمكن أن تقوم على إعتبارات إستراتيجية محضة (منها : سر العمل ، إتقان العمل بحيث يكون التحكم فيه إستراتيجيا) . لكنها تؤسسها في الغالب على إعتبارات إقتصادية ، بإجراء مقارنة بين التكاليف وأداء الأنشطة في إطار حلول داخلية وخارجية .
وهنا كل خطأ حساس في المعطيات الرقمية ، قد يؤدي إلى سياسة " إشراك الغير " .

4 ـ أخيرا ، التحليل الاستراتيجي يختبر الربحية المقارنة بين عدة منتوجات ، الحالية منها والمتنبأ بها ، بغرض القيام بخيار من نوع « MIX » أي (يتم إدخال منتوجات جديدة ، التخلي على القديمة ، تركيز الجهود التجارية على بعض المنتجات ، تركيز القدرات الصناعية المتاحة على بعض المنتجات ...) .

و هكذا نستنتج أن أي معطيات ربحية خاطئة لأسعار تكلفة غير صحيحة ، تؤدي بالمؤسسة إلى نظرة مشوهة (déformé) لهيكل ربحيتها وبالتالي إلى تبني إستراتيجيات قد تدهور من نتائجها مع الوقت .

الخلاصة :

على ضوء ما تقدم ذكره رأينا أن الرقابة على التكاليف تمثل جزء من أهداف مراقبة التسيير حيث تسعى إلى دراسة التكاليف وتتبع مسلكها وتشخيص مسبباتها وبذلك فهي تمثل الأداة الفعالة لمراقبة الانحرافات و تحديد اسبابها و تبني الاجراءات التصحيحية من خلال قرارات واعية و ملائمة في الوقت المناسب.

و من هذا المنطلق فقد قمنا بعرض و التعرف على مختلف الطرق الموجودة في ميدان المحاسبة التحليلية(الكلية و الجزئية الكلاسكية و الحديثة) لحساب التكاليف و سعر التكلفة و ابراز مساهمتها في مراقبة تسيير المؤسسة اضافة الى ابراز العيوب التي تنطوي كل واحدة منها.

وبهذا توصلنا إلى ان المحاسبة التحليلية حقيقة أداة ضرورية من أدوات مراقبة التسيير وعلى قدر كبير من الاهمية حيث تعطي للمؤسسة امكانية التعرف على اسعار تكلفة منتجاتها و العمل على تدنيتها لتحقيق القدرة على المنافسة من جهة و تحقيق الربح الذي يمثل هدف وجودها و نشاطها من جهة ثانية.
كما تظهر مخرجاتها من المعلومات كاساس لتحديد المسؤوليات التنبؤ و اتخاذ القرارات الاستراتجية كقرارات تسعير المنتجات و رسم سياسات المنافسة بالتكاليف.

ǔẚ الرا ǨdžǞJا

مقدمة :

من خلال هذا الفصل، سيكون هدف الدراسة، محاولة إسقاط الجانب النظري على الواقع، من خلال دراسة تجربة المؤسسة "نفطال" في تصميم نظام محاسبة تحليلية، بعد أن لمست أهمية هذا الأداة لمراقبة التكاليف التي تعد جزءا من مراقبة التسيير، خاصة في ظل العولمة التي تحكمها المنافسة، حيث تعمل المؤسسة كغيرها من المؤسسات (التي تسعى الى حفظ وجودها وتحقيق الأهداف التي ترغب الوصول إليها، والتي هي بالدرجة الأولى تعظيم أرباحها تحت قيد تدنية التكاليف)، ملزمة بتقديم الأفضل وبأسعار منافسة، خاصة وأنها تعرض منتوجات إستراتيجية على مستوى الأسواق الداخلية وحتى الخارجية .

وهذا كله لا يتم إلا بدراسة التكاليف من كل جوانبها، على اعتبار أنها تساهم وتساعد في إتخاذ القرارات الاستراتيجية التي تدخل في إطار سياسة التسعير للمؤسسة، على اعتبار أن نشاطها ينصب في تسويق المنتجات البترولية بكل أنواعها .
و بما ان المحاسبة التحليلية اداة غير موجودة في مؤسساتنا الوطنية (باستثناء القليل منها و التي تعد على الاصابع) و التي تعد نفطال من بينها، فان هدفي في هذا الفصل التطبيقي هو التطرق الى كل الجوانب التي خصت تصميم النظام من البداية الى النهاية و كذا التطرق الى افاق تصميم نظام مراقبة التسيير عن طريق لوحات القيادة، و التي ستصمم مستقبلا على اساس مخرجات نظام المحاسبة التحليلية، كما سنحاول التعرف فيما اذا كانت حقيقة تساهم في مراقبة التسير حاليا ام انها تقتصر على بعض الاستخدامات المحددة و لا تزال بعيدة عن المساعدة في مراقبة التسيير بمعنى الكلمة.

ومن هذا المنطلق ستنصب الدراسة التطبيقية في المباحث التالية :

- **المبحث الأول :** تقديم المؤسسة "نفطال"
- **المبحث الثاني :** المحاسبة التحليلية في "نفطال"
- **المبحث الثالث :** تحليل أدوات نظام المحاسبة التحليلية
- **المبحث الرابع:** تحليل نشاط المؤسسة حالة الفرع « GPL »

المبحث الأول : تقديم المؤسسة " نفطال"

من خلال هذا المبحث سنتطرق الى تقديم المؤسسة –نفطال- و بالتطرق الى نشأتها و كل مراحل تطورها ثم التطرق الى مهامها و الامكانيات التي تتوفر عليها و في الاخير تنظيمها انجازتها و افاقها.

1 . 1 ـ نشأة وتطور المؤسسة:[1]

تم انشاء المؤسسة الوطنية لتكرير وتوزيع المنتجات البترولية ERDP [(*)] بموجب المرسوم رقم 101/80 المؤرخ في 06 أفريل 1981 و لتخفيف الضغط المتزايد على شركة سوناطراك و التي كانت قبل ذلك تقوم بكل المهام الاقتصادية من بحث واستكشاف و تنقيب و انتاج و استغلال و تكرير والتوزيع للداخل والخارج للمنتوجات البترولية و فضلا عن البحث العلمي و خاصة في البتروكيميات .

وقد دخلت ميدان النشاط في 01 جانفي 1982 و لتكون مسؤولة عن صناعة تكرير وتوزيع المواد البترولية . وفي عام 1987 و تم فصل نشاط التكرير عن نشاط التوزيع و وذلك بموجب المرسوم رقم 87/ 189 و الذي تشكلت بموجبه مؤسستان هما :

1 ـ **مؤسسة NAFTEC** : أوكلت لها مهمة تكرير المواد البترولية .

2 ـ **مؤسسة NAFTAL** : أوكلت لها مهمة توزيع وتسويق المنتجات البترولية ومشتقاتها و ضمن تزويد السوق الوطني باحتياجاته منها .

مع العلم أن أصل رمز المؤسسة NAFTAL يرجع الى :

* **NAFT** : نفط

* **AL** : الجزائر

ليحمل الرمز في طياته معنى "نفط الجزائر" .

وقد عرفت المؤسسة منذ ذلك الحين الى يومنا هذا مجموعة من التطورات و نذكرها فيما يلي :[2]

ـ **1989** : تم انطلاق مركزية أشغال شركة نفطال الاجتماعية والثقافية .

ـ **1990** : تم انطلاق مركزية النشاط بالنسبة (للمخزونات و المبيعات والزبائن) وتعزز بنظام المعلومات.

---

[1] www.NAFTALdZ.

[(*)] ERDP : Entreprise nationale pour le raffinage et la distribution des produits pétroliers.

[2] . ĜÊèǘţŸȃ ĜȲřȃá Ȩȃǵ

- **1992 :** تم الربط بين بعض وحدات التوزيع للمؤسسة في وهران تبعا للدراسات الخاصة بذلك (تدفق منتوج) .
- **1996 :** • ألغيت مركزية النشاط (للتكاليف والأسعار) .
  - تم حل مديرية التجارة الخارجية .
  - إنشاء مديرية حماية الأملاك .
  - إنشاء هيكل الأمن الداخلي على مستوى الوحدات .
  - حل وحدات المؤسسة للموانئ .
  - إنشاء خلية الأمن الصناعي .
  - إنشاء مديرية مراقبة ومراجعة الحسابات وتنظيمها .
  - إنشاء وحدة المطبعة .
  - دمج مديرية الوقود في زيوت التشحيم في المطاط والزفت ومديرية غاز البترول المميع ومديرية الطيران والملاحة البحرية

- **1999 :** • إنشاء مركز ميداني في المديرية المكلف بالاتصال .
  - إنشاء وتنظيم هيكل دار المحفوظات المركزية .
  - حل ثلاثة مديريات جهوية لمراقبة ومراجعة الحسابات .
  - حل مشروع وحدة نفطال لغاز البترول المميع للجزائر العاصمة .

- **2000 :** • حل وحدة الإعلام الآلي وإنشاء مركز المعالجة الإعلامية .
  - إعداد المخطط التنظيمي العام لقسم غاز البترول المميع ولقسم الوقود في زيوت التشحيم والمطاط .
  - إعادة تنظيم مديرية الشؤون الاجتماعية والثقافية .
  - إنشاء قسم الزفت وإعداد المخطط التنظيمي الخاص به .
  - إعداد المخطط التنظيمي العام لقسم الطيران والملاحة .

- **2001 :** • إنشاء منصب مساعد مسؤول عن الاتصال .
  - التنظيم المفصل لقطاع CLP و GPL و الزفت .
  - تعديل تنظيم المقر لقطاع CLP و GPL .
  - تعديل الهيكل التنظيمي لوحدة المطبعة .
  - مشروع مركزي لنظام تسيير تدفقات الخزينة .

- تنظيم مفصل لمديرية الصيانة والإنجاز .
- إعادة تنظيم مركز التكوين بالشرق .
- إنشاء مديرية التكوين .

2002 : • إعادة تنظيم مديرية الإدارة والمالية لفرع الزيوت .
- إعادة تنظيم مقر فرع GPL .
- تنظيم النشاط الجبائي على مستوى فرع ومديرية المقر .
- إعادة تنظيم الهيكل الكلي لمؤسسة نفطال .
- إنشاء مخبر لمراقبة الجودة على مستوى مناطق CLP .
- تنظيم عام لفرع الطيران والبحرية .
- تسمية مناطق GPL و CLP بالوحدات « district »

1 . 2 ـ المهام والإمكانيات :

أولا : المهام :

في إطار المخطط الوطني للتنمية الإقتصادية والإجتماعية ، تعتبر المؤسسة نفطال مسؤولة عن بيع وتوزيع المنتجات البترولية ، بما فيها تلك الموجهة للملاحة الجوية والبحرية والمتمثلة في :

- الغاز المميع GPL
- الوقود (المحروقات) Carburants
- المواد المذيبة les Solvants
- المحروقات المعطرة les aromatiques
- الزيوت والمطاط Bitume et pneumatique

مهامها الأساسية هي :

- تنظيم وتطوير نشاط البيع والتوزيع للمواد البترولية ومشتقاتها .
- تخزين ونقل كل المواد البترولية المباعة على المستوى الوطني .
- السهر على تطبيق و إحترام المقاييس المرتبطة بالأمن الصناعي ، والحفاظ ، وحماية المحيط بالتعاون مع السلطات المعنية .
- القيام بدراسات السوق فيما يخص إستعمال وإستهلاك المنتجات البترولية .
- تحديد وتطوير سياسة المراجعة ، مع تصميم أنظمة إدماج للمعلومات .
- تطوير وتنفيذ الأعمال التي من شأنها تعظيم و عقلنة إستخدام الهياكل والوسائل .

ù السهر علĪ تطبيك و إحترام المعايير المتعلقة بالأمن الداخلي ǅ بطريقة تواكĶ تعليمات المؤسسة .
ù تطوير صورة ممتازة للجودة .

ثانيا : الإمكانيات :

بطاقة بشرية تقدر بـ 762 .29 عامل ǅ تعد نفطال أول موزƳ للمواد البترولية علĪ الساحة الوطنية ǅ حيƮ تساǿم بنسبة 51 % من الطاقة النهائية ǅ بتزويدǿا بـ 8 ملاييين طن / سنويا من منتوجاتها ǅ تحت عدة أشكال :

ù الوقود (المحروقات)
ù الغاز البترولي المميƳ
ù زيوت التشحيم Lubrifiants

1 ـ حدود المؤسسة في سنة 2003 :[1]

ù رقم اعمال مƳ كل الرسوم متضمنة يقدر بـ 4 ǅ 178 مليار دج .
ù قيمة مضافة بـ 7 ǅ23 مليار دينار .
ù نتيجة إستغلال بـ 7،2 مليار دينار .

2 ـ وإمكانيات تضم :

ù 57 مركز مستودƳ للتوزيƳ وتخزين الوقود ǅ المطاط والزيوت .
ù 29 مركز إيداƳ للمنتوجات الخاصة بالملاحة الجوية و06 مراكز إيداƳ بالملاحة البحرية .
ù 49 مركز لتعبئة الغاز المميƳ ǅ بقدرة ملء 1ǅ2 مليون طن/ سنويا .
ù 06 مراكز للغاز الخام GPL .
ù 15 وحدة للزيوت بقدرة تحويل تقدر بـ 360 000 طن/ سنويا .
ù 3903 وسيلة للتوزيƳ ǅ و815 وسيلة للصيانة .
ù 400 كم من القنوات العملية و350 كم من القنوات التي ǿي قيد الانجاز .

3 ـ تمتد شبكة توزيعها علĪ :

ù 1804 محطة خدمة ǅ منها 685 محطة ǿي ملك للمؤسسة .
ù 10 913 نقطة لبيƳ منتوجات الغاز المميƳ .

[1] www.NAFTAL.dZ.

4 ـ الوسائل :

لتغطية الحاجيات اليومية للسوق المحلية بالمواد البترولية ، يستلزم توفير وسائل نقل هائلة للوقود والغاز المميع ، وهذا انطلاقا من مصادر الإنتاج وانتهاءا بمناطق الاستهلاك .

ولتأمين هذا التوازن بين العرض والطلب ، وفرت المؤسسة عدة طرق للنقل ، كمايلي :

النقل البحري ـ القنوات Cabotage-pipe	لتموين المخازن الداخلية انطلاقا من مراكز التكرير .
السكك الحديدية	للتزويد الداخلي للمخازن انطلاقا من المخازن الداخلية .
الطرقات	لتزويد الزبائن وتموين المخازن التي لا تحتوي على السكك الحديدية .

ولأداء مهمة التوزيع ، تمتلك المؤسسة حظيرة تضم 3000 وسيلة نقل للتوزيع من جميع الأشكال ، هذه الأخيرة تؤمن لها تحقيق التوزيع بنسبة 30،73 % للزبائن ، والباقي تؤمنه وسائل النقل الخاصة أو من طرف الزبائن أنفسهم .

من جهة أخرى تملك أيضا المؤسسة 07 بواخر تضم في أسفلها مراكز لـ GPL ، ترسو بصفة دائمة بالقرب من المؤسسات العمومية للنقل :

- 160 حاوية بالوقود (المؤسسة الوطنية للنقل عبر الطرقات) .
- 960 عربة حاوية (السكك الحديدية) .
- 4 Caboteurs .

5 ـ قدرات التخزين الكلية :

* الوقود (الأرضي ، الجوي ، البحري) : 000 800 م³ .

*غاز البترول المميع المعبأ : 3،8 مليون قارورة B 13 .

- قدرات التعبئة GPL : 1،2 مليون طن /سنويا .
- قدرات تحويل الزيت : 000 400 طن/سنويا .

وبالموازاة تتوفر المؤسسة على :

- 67 مركز ومخازن للتوزيع وتخزين الوقود و الزيوت والمطاط .
- 55 مستودع جوي و بحري .
- 44 مصنع للتعبئة GPL .
- 59 مستودع GPL .
- 16 وحدة لتحويل الزيت .

6 ـ التوزيع :

تضم شبكة توزيع نفطال :

- 284 محطة "سير غاز"
- 1755 محطة خدمة و
- 118 محطة للوقود و

و550 14 محطة لبيع منتجات GPL .

7 ـ المنتجات :

7 . 1 ـ الوقود : تقوم المؤسسة بتسويق (05) أصناف من الوقود و هي :

1 ـ الوقود الأرضي بما فيها : الوقود العادي و وقود Super و وقود Super sans plomb وغاز زيت / وقود Gaz-oil

2 ـ الوقود الجوي : jet A1

3 ـ الوقود البحري : Fuel Bunker C

كل هذه المنتجات المخزنة والموزعة من طرف المؤسسة تخضع لكل معايير الجودة الجزائرية .

7 . 2 ـ غاز البترول المميع :

منتوجات الغاز البترولي المميع يتم الحصول عليها انطلاقا من عدة مصادر معالجة المحروقات مثل :

- معالجة الغاز الطبيعي .
- تكرير البترول

وضمن تشكيلة منتوجات الغاز المميع و تقوم المؤسسة بتسويق ثلاثة منتوجات أساسية هي :

1 ـ غاز البوتان الذي يباع في شكلين :

- قارورة 13كغ (B13) .
- قارورة 03كغ (B03) .

2 ـ غاز البروبان :

- قارورة 35كغ (P35) .
- قارورة 11كغ (P11) .

3 ـ وقود الغاز المميع "سيرغاز" : وهو غاز يعتبر أقل ضررا بالمحيط .

7 . 3 ـ الزيوت :

تقوم المؤسسة عبر كامل شبكة التوزيع الموجودة على التراب الوطني ، بتسويق تشكيلة كاملة من الزيوت التي تغطي استخدامات كل قطاع السيارات والقطاع الصناعي .

وتتميز بمواصفاتها التي تحترم كامل معايير الجودة العالمية ، و نجد منها :

- زيوت السيارات
- الزيوت الصناعية
- زيوت التشحيم

7 . 4 الزفت : ويوجد تحت (04) أنواع :

1 ـ الزفت المركز :

يستخدم لتعبيد الطرقات ، كما يستعمل كمادة أولية قاعدية لتحويل الزفت السائل ، الزفت المؤكسد ، ...الخ

2 ـ الزفت المؤكسد :

يستخدم لحماية الأعمال الفنية وغيرها من الصدأ ويباع في شكل خام ومعبأ .

3 ـ الزفت السائل :

يستخدم لتأمين الربط بين مواد البناء (الرمل ، الحجارة ، ...) والمواد المساعدة . ويباع هذا النوع وفق عدة درجات مختلفة ، ويستخدم كطلاء ولعدة غايات أخرى .

4 ـ مشتقات الزفت .

7 . 5 ـ العجلات المطاطية :

بفضل Ǌياكلها القاعدية للتخزين وشبكة التوزيǅ ǐ تسوȄ المǘسسة عجǘŇت مطاطية لكل أصناƼ وسائل النقل المتƴددة ǐ والخاصة بـ Ǜ : السياحة ǐ الشاحنات ǐ الوزن الثقيل ǐ الناقǘŇت الصناعية وغيرǉا . وتخضǅ ǉذǽ المنتوجات لمراقبة الجودة الصارمة ǐ وǉذا لأمن مستƴمليها ǐ لهذا ƽهي تمنƶ لزبائنها بخصو ƭ كل ما تƴرضǊا عليهم :

- ضمانة تمتد علǏ ƽترة 18 شهر ضد كل عيƤ ƽي التصنيǅ .
- مساعدة تقنية مضمونة من طرƼ عمال أكفاƅ .
- تجربة المǘسسة ƽي ǚختيار المنتجات المطاطية .

7 . 5 ـ منتوجات أƢرǎ :

وتتمǊل ƽي (04) عائǘŇت من المنتجات ǉي :

1 ـ les paraffines : تستخدم ƽي المجال الصيدلانيǐ المنتوجات الƤذائيةǐ الشموƱǐ المتفجرات ǐ ...

2 ـ الشموع les cires

3 ـ زيوت ƢاصةǙ : تستƴمل ƽي ǚنتاج الƴجǘŇت المطاطية وغيرǉا ǐ مواد الصيانة ǐ مادة الاشتƴال لأعواد الثقاƤ ǐ ... الƣ .

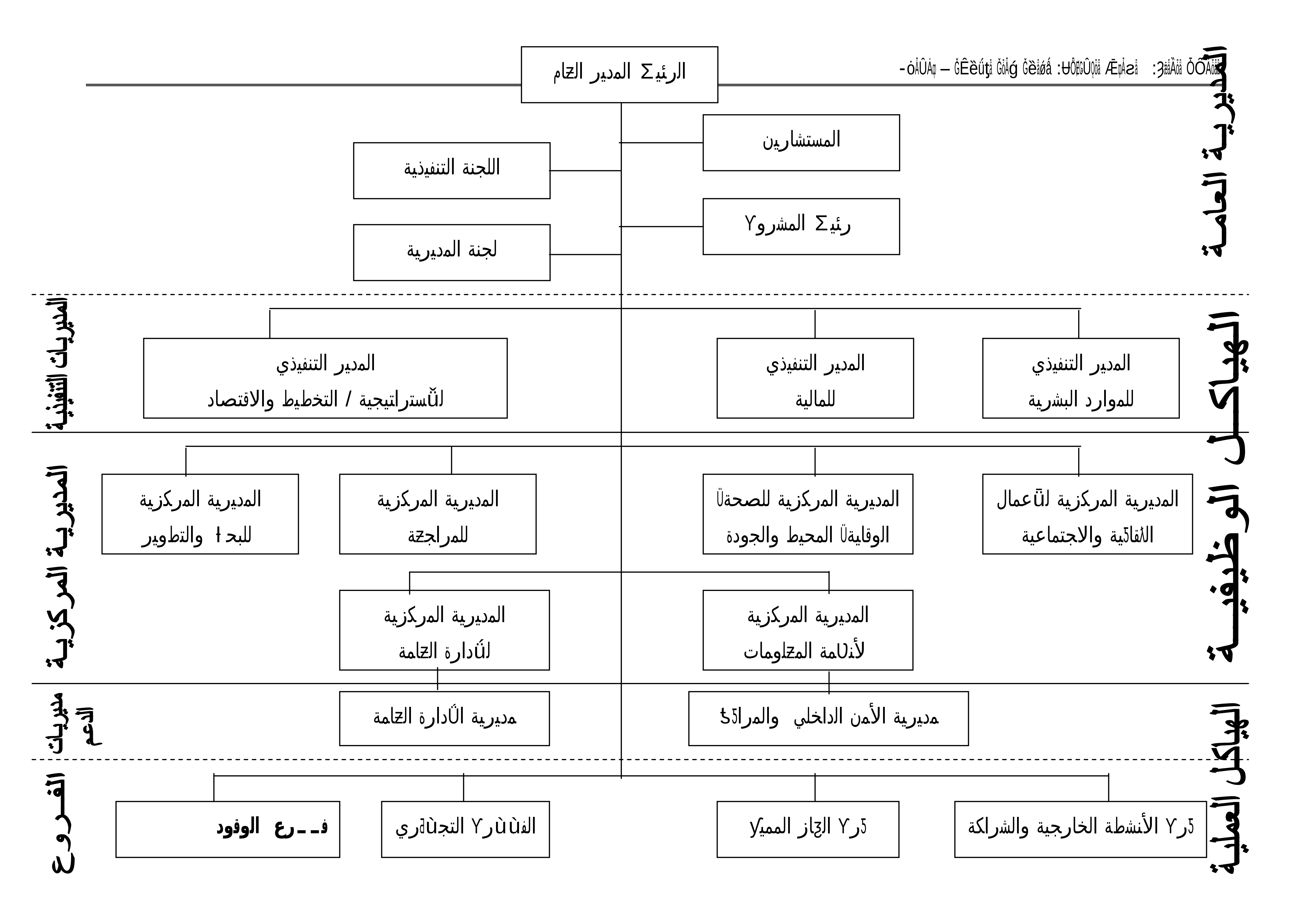
4 ـ المواد المذيبة les Solvants : تستخدم ƽي :

Ǜ مواد الصيانة .
Ǜ المواد المزيلة .
Ǜ المواد الǘŇصقة .
Ǜ وغيرǉا .

1 . 3 تنظيم المؤسسة :

ƽيما يلي ƿƮيم المǘسسة الوطنية لتوزيǅ و تسويȄ المنتوجات البترولية – نفطال - :

الشكل رقم 1.1.IV : الهيكل التنƮيمي للمǘسسة



المديرية العامة
الرئيس المدير العام
المستشارين
اللجنة التنفيذية
رئيس المشروع
لجنة المديرية
الهياكل الوظيفية
المديريات التنفيذية
المدير التنفيذي للموارد البشرية
المدير التنفيذي للمالية
المدير التنفيذي للاستراتيجية / التخطيط والاقتصاد
المديرية المركزية
المديرية المركزية للأعمال الثقافية والاجتماعية
المديرية المركزية للصحة والوقاية والمحيط والجودة
المديرية المركزية للمراجعة
المديرية المركزية للبحث والتطوير
المديرية المركزية لأنظمة المعلومات
المديرية المركزية للإدارة العامة
مديريات الدعم
مديرية الأمن الداخلي والمراقبة
مديرية الإدارة العامة
الهياكل العملية
الفروع
فرع الأنشطة الخارجية والشراكة
فرع الغاز المميع
الفرع التجاري
فرع الوقود

I- المديرية العامة : وتضم :

1 ـ الرئيس المدير العام :

خولت الجهات المعنية لرئيس المدير العام **لنفطال** سلطات واسعة ليتولى إدارة المؤسسة يوم 2001/09/22 ، فهو المسؤول عن التسيير العام للمؤسسة ، ويمثلها في أعمال الحياة اليومية ، ويعمل على استغلال سلطاته للسير بها إلى الاستغلال الحسن والعقلاني للموارد الوطنية والثروات المطلوب تأمينها والمحافظة عليها لصالح الأجيال الحاضرة والقادمة .

2 ـ المستشارين :

مكلفون بمساعدة الرئيس المدير العام في الوظائف التي يقوم بها وفي اتخاذ القرار الاستراتيجي فيما يخص الأنشطة الدولية وعلاقات الصحافة والإعلام .

3 ـ اللجنة التنفيذية :

يرأسها الرئيس المدير العام ، تتكون من المدراء التنفيذيين ، وهي مكلفة بتحديد المحاور الاستراتيجية الكبرى الخاصة بتطوير الشركة ، خاصة في ميدان التسيير ، الشراكة ، الاستثمار ، الأمن ، ...

4 ـ اللجنة المديرية :

يرأسها الرئيس المدير العام ، متكونة من مدراء الأقسام ، المدراء التنفيذيين ، المدراء المركزيين ، مدير الإدارة العامة وممثلي الشركاء ، هذه اللجنة مكلفة بمساعدة الرئيس المدير العام في الوظائف التي يقوم بها وفي تسيير ومراقبة أنشطة المؤسسة .

II- الهياكل الوظيفية ومهامها :

أولا : المديريات التنفيذية : تتكون من مجموع المديريات التالية :

1 ـ المديرية التنفيذية للموارد البشرية :

- وضع سياسات تسيير الموارد البشرية ، بما يوافق الاستراتيجية المتبناة من طرف المؤسسة .
- تقييم احتياجات الشركة للموارد البشرية بشكل عام
- وضع أنظمة تحفيز للعمال ، كترقية وتقديم المكافآت .
- ربط وإحصاء برامج لتكوين الإطارات لمختلف المديريات حسب احتياجات الشركة .
- تحديد إجراءات تشغيل العمال أو تكوين إطارات الشركة أو القيام بالترقية لتكون مضبوطة حسب القوانين .

2 ـ المديرية التنفيذية للمالية :

- تطوير ووضع سياسة للمالية و تطابق إستراتيجية المؤسسة .
- المشاركة في تحديد سياسة المؤسسة فيما يخص الموازنة .
- السهر على إعداد ومتابعة موازنة الاستغلال وتامين المراقبة الموازناتية .
- تحديد سياسة المالية في المدى القصير والمتوسط والطويل بما يوافق الأهداف المسطرة .
- تامين تجميع الخزينة العامة للمؤسسة وإتخاذ إجراءات السهر على مراقبة وتجميع الحسابات الاجتماعية وكذا حسابات المجموعة .
- تحديد سياسة المراقبة ووسائل المحافظة على الأملاك .
- الحفاظ على مصالح المؤسسة في تسيير المنازعات والتأمينات .
- السهر على تطبيق إجراءات التسيير الخاصة بالمالية و المحاسبة العامة والمحاسبة التحليلية .
- تامين السير الحسن لمحاسبة الشركة عن طريق التأكد من تسوية كل الحسابات و بمراجعة نتائج الدورة والقيام بالميزانية .

3 ـ المديرية التنفيذية للاستراتيجية و التخطيط و الاقتصاد :

- العمل على تنسيق مسار تنشيط و تبني ومتابعة التنفيذ العملي لاستراتيجية المؤسسة .
- تنظيم وتنسيق المسار التخطيطي و خاصة المخطط السنوي ومخطط المدى المتوسط و فيما يتعلق بالتدفقات و المبادلات و الاستثمارات .
- تنظيم هياكل المؤسسة .
- إنجاز دراسات إستراتيجية حول تطور السوق الوطني للمنتوجات البترولية .
- تامين متابعة تسيير أسواق المؤسسة .

4 ـ المديرية التنفيذية لأنظمة المعلومات والإجراءات :

- تحديد و تطوير ووضع السياسة العامة للمؤسسة فيما يخص أنظمة المعلومات والإجراءات .
- مراجعة وإتمام أنظمة المعلومات الموجودة .
- وضع نظام معلومات مندمج مع كل المستويات التنظيمية والعملية .
- تحرير تقارير التسيير .
- إقتراح تربصات تكوينية لتقنيات الجديدة بالتسيير .
- وضع بنك معلومات مركزي للمؤسسة .

ثانيا : المديريات المركزية :

1 ـ المديرية المركزية للمراجعة :

- تحديد وتطوير إجراءات السياسة العامة للمراجعة داخل المؤسسة .
- القيام بمهام المراقبة والفحص لجميع نشاطات المؤسسة .
- تقييم المراقبة الداخلية الموضوعة و بهدف التعرف على مدى فعاليتها ومطابقتها لأهداف ومخططات المؤسسة .
- تقييم درجة إندماج و تداخل واستعمال الأنظمة والإجراءات الموضوعة .

2 ـ المديرية المركزية للصحة و الوقاية و المحيط والجودة :

- وضع قوانين وتعليمات خاصة بالأمن الصناعي في مجال تخزين وتوزيع المنتجات البترولية و بالإضافة إلى تحديد النماذج والإجراءات المتعلقة بحماية المحيط .
- إعداد مخططات الوقاية والتحكم في المخاطر المرتبطة بتخزين و نقل المنتوجات المباعة .
- إعداد سياسة تكوينية في الميدان و مع إنجاز ملتقيات و رسكلة العمال .

3 ـ المديرية المركزية للبحث والتطوير :

- دراسة وتامين تنفيذ كل مشروع يتعلق بالبحث والإبداع و يسمح بتحسين الأداءات التقنية للمؤسسة ودعمها بمستوى تكنولوجي جيد .
- العمل على إدخال التكنولوجيا في كل الميادين المرتبطة بمهام تخزين وتوزيع المنتجات البترولية .
- التكفل بتسيير المشاريع الكبرى الخاصة بتطوير المؤسسة .
- تزويد كل الهياكل بالنصائح والمساعدين في كل المجالات التقنية و خصوصا تلك التي تخص تحديث الوسائل .
- تامين تسيير المختبر المركزي وتطويره .

4 ـ المديرية المركزية للأعمال الاجتماعية والثقافية :

- المساهمة في إعداد السياسات الثقافية للمؤسسة .
- التطوير الدائم للأنشطة الصحية و الثقافية و الرياضية (مراكز العطلة و المراقبة الطبية السنوية و الأمراض المهنية و ...)
- تطوير سياسة اجتماعية وقائية بهدف تحسين الشروط الاجتماعية للعمال وحقوقهم .

5 ـ المديرية المركزية للإجراءات ومراقبة التسيير :

ـ تحديد مجموعة من الإجراءات والمهام التي تساعد الإدارة العامة والمسؤولين العمليين ، للتحكم في تسييرها للوصول لأهداف المؤسسة ، وبالخصوص :

*وضع أداة لمتابعة العمليات وإنجازات الأهداف من طرف المديرية العامة .

*المتابعة المنتظمة لمعطيات النشاط والتكاليف .

ـ تحديد شروط استخدام وتسيير الوسائل البشرية ، التجهيزات وغيرها من طرف الهياكل .

ـ الإعلام بالانحرافات واللاكفاية وضمان التسيير اللائق .

ثالثا : مديريات الدعم :

1 ـ مديرية الإدارة العامة :

ـ التسيير الجيد لليد العاملة ووضع كل الوسائل والإمكانيات الضرورية لكافة المديريات ، لتحقيق الأهداف المسطرة .

ـ وضع الوسائل الضرورية من أجل تشغيل جيد للمديريات الموجودة بالمقر ، من خلال تأمين تسيير الهياكل القاعدية ، وسائل الاتصال ، حظيرة وسائل النقل ، الأرشيف والمعلومات .

ـ السهر على تطبيق كل القواعد والإجراءات الخاصة بالإدارة والتسيير .

2 ـ مديرية الأمن الداخلي والمراقبة :

ـ تسيير ومراقبة جميع الممتلكات التي بحوزة المؤسسة (المباني ، المنشآت ، وسائل النقل ، التجهيزات) والعمل على الحفاظ عليها وصيانتها .

ـ السهر على احترام وتطبيق إجراءات استعمال الأسلحة المتاحة تحت تصرف أعوان الامن الداخلي ، بما يطابق التعليمات .

ـ تطوير نشاط الأمن الداخلي بالموازاة مع التطور التنظيمي والهيكلي للمؤسسة ، بما فيها التكفل بالأشخاص والسلع التي تدخل في إطار أنشطة الشراكة الوطنية والأجنبية .

ـ دعم العلاقات الدائمة مع السلطات المدنية والعسكرية لمواجهة التهديدات وتجنيد الوسائل اللازمة للقيام بمهامهم على أكمل وجه .

ـ وضع خلية أزمة في حالة أوضاع استثنائية ، تحرص على القيام اليومي بمخططات الأزمة ، تكون في إطار الأحداث التي يمكن أن تمس بالعمل الجيد لمجموع المؤسسة .

رابعا : الفروع

1 ـ فرع النشاطات الخارجية :

- البحث والتعريف عن بدائل الشراكة الخالقة للقيمة والموافقة لاستراتيجية وأهداف المؤسسة .
- القيام بالدراسات الأولية (تحليل المخاطر ، المخطط التسويقي) من أجل تقييم قدرات الوحدات المجمع اقتناؤها .
- إعداد الملفات اللازمة لاتخاذ القرارات .
- التفاوض حول مشاريع الشراكة المقدمة للمؤسسة وحول قيادة تطويرها ، وهذا بالتعاون مع الهياكل المعنية في المؤسسة ، لغاية تجسيدها .
- تسيير حافظة أوراق المشاركة التي بحوزة المؤسسة ، وكذا التقارير .
- تسيير بنك للوثائق (للمشاريع المجسدة وأعمال أخرى) يلائم ميدان الشراكة ، يكون تحت تصرف المعنيين .

2 ـ فرع الوقود :

- إعداد ومتابعة خطط التموين .
- تحديد المستوى الأمثل للمخزون مع تأمينه والحفاظ عليه .
- تنسيق خطط التوزيع وضمان التنفيذ .
- المساهمة في تحديد إستراتيجية المؤسسة وتجسيدها في الإطار الخاص بالوقود .
- إعداد المخطط المتوسط المدى ، الخاص بالفرع ، وضمان حسن التنفيذ ، وهذا بالتعاون مع هياكل المديرية العامة .
- إعداد مخطط الموازنة السنوية بتنسيق مع هياكل المديرية العامة والعمل على تنفيذها كما يجب .
- المشاركة في وضع سياسات تتعلق بالتنبؤ ، تقييم المشاريع ، التخطيط وبالتنظيم والسهر على تنفيذها .
- المساهمة في إعداد السياسات الخاصة بالموارد البشرية ، المالية ، التسويق ، الأمن الصناعي والمحيط والعمل على تجسيدها .
- ربط ومراقبة وثائق التوزيع والتخزين وكذا التموين في كل أرجاء الوطن من خلال وضع نظام للمراقبة .

3 ـ فرع غاز البترول المميع :

- إدارة ، تنظيم وترقية نشاط التعبئة والتوزيع للفرع .
- السهر على احترام معايير الأمان لكل سلسلة منتوج الغاز المميع (نقل ، تركيب ، تعبئة وتخزين القارورات ، وكل اللواحق الأخرى) .
- تنظيم وتطوير الشبكة التجارية للتوزيع .
- تطوير وتقييم الغاز المميع بكل أشكاله ، الخام والمعبأ .

- تحديث الهياكل القاعدية لتحسين الإنتاجية و الأمن والتسيير .
- تطوير الشراكة والتعاون في مجال الغاز المميع .

4 ـ الفرع التجارة (التسويق) :

- عرض منتجات المؤسسة الخاصة بكل فروعها في السوق .
- القيام بالدراسات الهادفة إلى تقوية مكانة المؤسسة في السوق واتخاذ كل الإجراءات التي تسمح بتعظيم تدفقات التوزيع وتدنية التكاليف .
- وضع نظام خاص بإجراءات التسيير التجاري لمتابعة وضمان تنفيذ الانشطة بكيفية توافق قواعد وتعليمات المؤسسة .
- المساهمة في وضع إستراتيجية إتصال لترقية صورة جيدة عن المؤسسة .
- المشاركة في تصميم نظام تسيير لتطوير الموارد البشرية و يضمن الاستخدام العقلاني .
- المساهمة في إعداد مخطط تكويني للمدى المتوسط والطويل و مدعم بالتكنولوجيا المتطورة وبتقنيات التسيير الحديثة في المجال التجاري للمنتوجات البترولية .
- الحرص على الحفاظ على التوازن المالي للفرع .

5 ـ فرع الزيوت و المطاط والزفت :

- شراء و تخزين و تحويل و توزيع وبيع الزفت ومشتقاتها .
- إعداد برنامج التموين لكل من الزيوت و المنتجات الخاصة والمطاط (المشتريات المحلية والواردات) بالتعاون مع الفرع التجاري .
- إنهاء وتسيير عقود التموين وبيع زيوت التشحيم و المطاط والمنتوجات الخاصة .
- تزويد الزبائن ذوي الاستهلاك الوسائل بكل منتجات الفرع .
- عقد ندوات تنسيقية بصفة منتظمة مع القطاع التجاري لتحديد وتعديل برنامج التموين الشهري لكل الوحدات التجارية .
- تطوير نشاط إسترجاع الزيوت المستعملة .
- صيانة و تحديث وتطوير كل الهياكل القاعدية للتخزين و الإنتاج ووسائل التوزيع للفرع .
- إستغلال المراكز المرتبطة بالفرع في مراقبة التسيير .
- وضع ميداني لمتابعة منتظمة للعلاقات مع الزبائن والموردين .
- السهر على الاستخدام العقلاني لكل الموارد البشرية وأخذ كل المعايير السامحة برفع الإنتاجية والرفع من المستوى التكويني .
- التعريف وترقية المنتوجات المباعة للمؤسسة و من خلال مراقبين إعلاميين منتظمين .

ـ تنظيم ندوات للمرافقين الإعلاميين من أجل الوقاية للزبائن ووضع نظام للسهر على مراقبة المنافسة .

ـ السهر على تنفيذ الأنشطة بصورة مطابقة للقواعد والإجراءات المؤسسة والسهر على الحفاظ على التوازن المالي للفرع .

1 . 4 ـ الإنجازات والآفاق :

أولا : الإنجازات

بين عامي 1990 و 1999 ، قدرت التكاليف التي وجهتها المؤسسة نفطال للاستثمارات بـ 12 مليار دينار ، وهذا في مجالات التخزين ، وسائل تعبئة الغاز والنقل .

هذه الاستثمارات الممولة بالأموال الخاصة للمؤسسة ، تهدف إلى تموين السوق الجزائري بالمنتوجات البترولية ، وهذا ما يعطيها ميزة الخدمة العمومية والمنفعة الاجتماعية .

ثانيا : الآفاق

في آفاق 2004 و 2008 ، يتطلب إنجاز برنامج تطوير المؤسسة نفطال ، غلاف مالي يقدر بـ 38,2 مليار دينار ، منها 13,2 مليار دينار من العملة الصعبة .

76 % من الأموال المجندة سيتم توجيهها نحو نشاط التوزيع الاستراتيجي ، في حين ستوجه 24 % الباقية لتجديد وسائل النقل .

1 . 5 ـ المؤسسة والمحيط :

منذ بداية سنة 2000 ، تساهم المؤسسة مع الوزارة المكلفة بالمحيط ، في البرنامج الوطني للمحافظة على المحيط ، وكذا في مبادئ التنمية الاقتصادية المستدامة من الناحية البيئية .

فهي تساهم في إعداد الحلول لبعض التحديات الخاصة بالمحيط ، خاصة تلك التي تهم المحافظة على الثروات الطبيعية ، كما تشارك أيضا بالتعاون مع وزارة التهيئة العمرانية والمحيط ، وزارة الطاقة والمناجم وباقي مؤسسات القطاع (سوناطراك ، نافتال ، سونالغاز ، APRUE) في إعداد مخطط عمل متوازن ، يعالج بصفة فعالة الأسئلة المرتبطة بحماية المحيط ، خاصة تلك التي تخص حماية طبقة الأوزون ، والتغير المناخي العالمي .

وفي هذا الصدد ، شاركت "نفطال" في تحليل وتقييم :

- مشاريع القوانين المرتبطة بالمحيط .
- إمكانية تمويل المشاريع ذات الأولوية لحماية المحيط بأموال أجنبية ، كالبنك العالمي ورأسمال العالمي للمحيط (FEM) .

المبحث الثاني : المحاسبة التحليلية في مؤسسة "نفطال"

لقد تبنت المؤسسة خلال السنوات الأخيرة ، معايير تعديلية لتأمين التحكم في التكاليف ، تحسين الأداء الانتاجي وكذا ترقية سياسة تسويقية ذات جودة ، وهذا من خلال اعتماد المحاسبة التحليلية كأداة تساهم في مراقبة تسيير المؤسسة وبالتالي العمل على تحقيق أهدافها .

2 . 1 ـ أسباب وضع النظام :

الحقيقة أن أهمية وضع نظام المحاسبة التحليلية في المؤسسة كوسيلة معلومات ، لم تظهر إلا بعد مرور المؤسسة إلى شركة ذات أسهم . حيث أن أول علاقة لها بمحافظ الحسابات سنة 1998 ، أظهرت عدم كفاية عامة أنظمة المؤسسة ، وبالخصوص غياب المحاسبة التحليلية التي تسمح بـ :

- التقسيم حسب فروع النشاط لنتيجة الاستغلال .
- تمثل قاعدة لتقييم المخزونات .
- الحصول على المعلومات اللازمة لاتخاذ قرارات واضحة وسريعة .

كما يدخل هذا الاهتمام في إطار تحضير المؤسسات الوطنية ، لجعلها قادرة على التكيف والخوض في غمار المنافسة الدولية ، باعتبار أن المعيار الذي يحكم هذه الأخيرة ، هو معيار المردودية الاقتصادية والذي لم يكن موجودا من قبل في الاقتصاد المخطط .

هذه المردودية لا يمكن أن تقاس إلا في ظل تقنيات تسيير محددة ، حيث تعد المحاسبة التحليلية من أهمها ، باعتبارها تقوم في مضمونها على تحديد أسعار التكلفة وبالتالي إمكانية التعرف على هوامش الربح .

إضافة إلى كل ما سبق ذكره من الأسباب ، كان السبب الرئيسي الذي أدى بالمؤسسة لإقامة نظام المحاسبة التحليلية، هو التبرير الذي طالبت به وزارة الطاقة و المناجم، بعد الشكاوي التي قدمتها المؤسسة فيما يخص انخفاض هوامش الربح، و ذلك أن أسعار بعض منتجاتها ، هي أسعار إدارية أي محددة من طرف الدولة ، والمشكل أن هذه الأسعار لا تغطي أسعار تكاليفها خاصة فيما يخص غاز البترول المميع ، حيث أن قارورات غاز البوتان تباع بنفس السعر على مستوى العاصمة أو في الجنوب ، مع العلم أن في هذه الأخيرة تتحمل مصاريف نقل كبيرة ، تصل وفقها القارورة الواحدة حسب اطارات المؤسسة في بعض الاحيان بين 500 و550 دج ، في حين أنها تباع في السوق بـ 240 دج ، وهذا ما يفسر العجز الذي يظهر في فرع الغاز البترول المميع .

لذلك وحتى تكون شكاوي المؤسسة لدى السلطات المعنية مأخوذة بعين الاعتبار ، كان لبد عليها أن تقدم الدليل الذي لا يتحقق إلا في ظل حساب التكاليف وأسعار التكلفة، و الذي هو الحل الوحيد و الحتمية الاكيدة امامها، حتى تنجو بنفسها من الخسارة و العجز.

ومن هذا المنطلق شهدت الفترة الممتدة بين 1998 و 2003 :

*وضع مجموعة من معايير التشخيص المتطورة (إدخال معايير المراقبة الداخلية والقانونية) .

*مراجعة معلومات التسيير وتصميم إجراءات أخرى لتسيير المصالح الهامة مثل : الحقوق ، الجباية ، الاستثمارات ، الخزينة ، ...الخ

2 . 2 ـ الطريقة التحليلية :

سمحت التعليمات المحددة في أكتوبر 2001 ، من سد الفراغ الموجود في نظام المعلومات الخاص بالمؤسسة ، وهذا من خلال تحديد الميكانيزمات، المراحل والمسؤوليات ، من أجل اعتماد وسيلة معلومات تحليلية متطورة من طرف إطارات المؤسسة ، حيث عرفت المحاسبة التحليلية على أنها :

"أداة للمراقبة وللتسيير الفعال والصارم ، تسمح على امتداد كل مستويات النشاط والسلم التنظيمي ، بإقامة مسؤوليات التنفيذ العملي ، القرارات والنتائج وعلى أساس هذه المقارنة التي تترجم اهتمامات المديرية العامة ، تم إعداد مخطط عمل يتماشى والتنظيم الجديد ، يوضح الأعمال الواجب إنجازها ، المسؤوليات الملزم بها وآجال التنفيذ .

كل ذلك من خلال اختيار طريقة للمحاسبة التحليلية التي استلهمت :

- من تنظيم المؤسسة ، منتجاتها وأسعارها (الحرة والادارية) ، من الأنشطة والمحيط (المنافسة ، السوق الجباية) .

- ومن طريقة التكاليف الكلية المستعملة عادة من طرف المؤسسات التجارية .

وبالتالي فإن هذا النظام ، سيقوم على طريقة التكاليف الكلية والتي ستدمج داخل نظام المحاسبة العامة ، وتكون مكملة لمصادر المعلومات التي تحتاجها المؤسسة ، عبر إنتاج المعلومات التحليلية و الاهتمام بالهياكل والمنتجات .

2 . 3 ـ الأهداف الأساسية :

إن الأهداف المرجوة من وراء تبني نظام المحاسبة التحليلية، هي :

* معرفة تكاليف المنتوجات والأنشطة

* تقييم بعض عناصر الميزانية

* مقارنة أسعار التكلفة بأسعار البيع

*تقييم النتائج وتنفيذ المسؤوليات

*تزويد المسير بالمعلومة الكاملة من حيث الدقة و التفصيل والتحليل (التحكم في التسيير)

*الحصول على إجابات في مجال قصيرة جدا و للأسئلة المطروحة فيما يتعلق بالأسعار و الهوامش والتكاليف

*خلق ثقافة تسيير في المؤسسة

2 . 4 ـ تقديم نظام المحاسبة التحليلية « Win Canal » :

نظام المحاسبة « Windows Comptabilité analytique » و عرف ميدانيا في 2001 و وبدأ تشغيله بدأ من جانفي 2003 و وهذا على مستوى فروع : غاز البترول المميع و الوقود و الزيوت والعجلات وقسم الزفت والوقود الجوي .

أولا : مراحل تصميم النظام :

تم تصميم نظام المحاسبة التحليلية وفقا للمراحل التالية :

- **المرحلة الأولى :** عرفت :
  - ü تكوين الفريق الذي يتولى متابعة ووضع نظام المحاسبة التحليلية .
  - ü تحديد العناصر التي تساهم في القيام بالمهام الموكلة إليهم من طرف المديرية العامة .
  - ü تقييم موجودات المؤسسة (دراسة الأنشطة وتنظيمها) .

- **المرحلة الثانية :** وتم فيها :
  - ü دراسة مضمون النظام من حيث أهدافه و خلق وتحديد المخطط المحاسبي التحليلي الخاص بمراكز المسؤولية و الترميز التحليلي للمستخدمين و وهذا بالتعاون مع تنظيم وأنشطة كل قسم و كل فرع .
  - ü إختيار وتحديد مفاتيح التوزيع ووحدات العمل و وطريقة التوزيع التي تتكيف وأنشطة كل فرع وكل قسم .

- **المرحلة الثالثة :** تتميز بـ :
  - ü تطوير النظام بلغة معلوماتية وفق نظام مكمل ومدمج بالمحاسبة العامة و وهذا حسب طريقة MERISE .
  - ü إختبار النظام بوحدات القيادة .
  - ü تقييم الصعوبات .

- **المرحلة الرابعة :** وشهدت :

- تعميم النظام Win Canal في إطار تجربة مدى صلاحيته في إنتاج المعلومات الاستراتيجية لقرارات المؤسسة .
- إجراء تكوين متواصل لصالح الموارد البشرية (المحاسبين و إطارات الإعلام الآلي لكل الوحدات الاقتصادية بالمؤسسة) من أجل التحكم في استخدامه .

- **المرحلة الخامسة :** وانتهت بـ :

- تقييم النظام وتحليل التكاليف والنتائج حسب الأنشطة وحسب المنتوجات المرتبطة بكل فرع وقسم.
- تحليل التكاليف والنتائج لمجموع أنشطة ومنتوجات "نفطال" التي أجريت بعد تشخيص الميزانية التحليلية الخاصة بكل فرع وقسم .
- دراسة مدى صلاحية النظام حسب كل مستوى تنظيمي من :

* مديريات المحاسبة والمالية لكل فرع
* لجنة المالية (المديرية التنفيذية للمالية)
*اللجنة التنفيذية لنفطال .

ثانيا : معايير ووظائف النظام :

إن الحلول والاستعمالات المرتبطة بالمحاسبة التحليلية و تستخدم في إطار الاحتياجات المعلن عنها من طرف المديرية التنفيذية للمالية و مديرية المالية والمحاسبة وأصحاب القرار و لكل المستويات التنظيمية للمؤسسة "نفطال" و وهذا فيما يتعلق بمخطط تصميم وتطوير النظام .

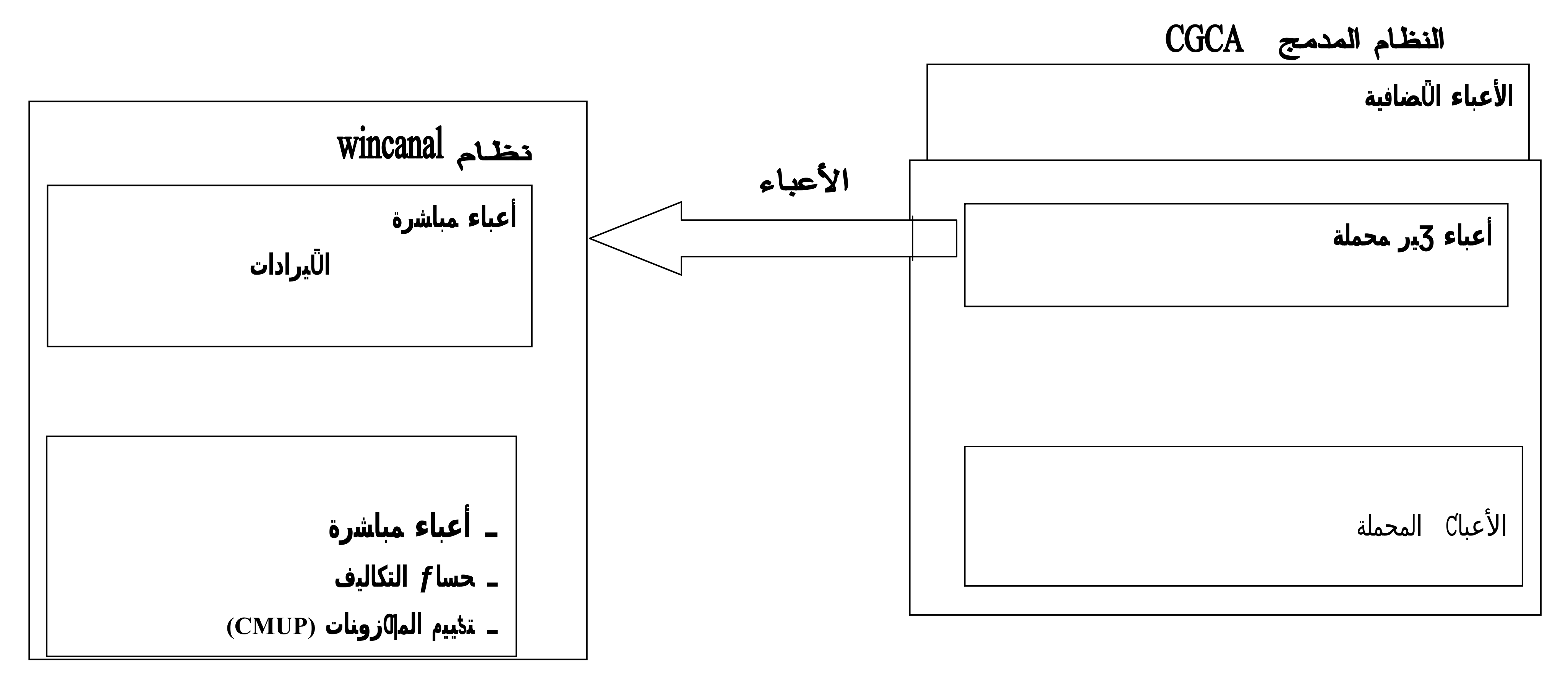
1 ـ نظام المحاسبة التحليلية المدمج بالمحاسبة العامة :

إن نظام المحاسبة التحليلية و تم إدماجه مع نظام المحاسبة العامة CGCA * و والتي من خلاله يتم استخراج المعطيات الموجودة على مستوى كل التسجيلات للمحاسبة العامة و والموجود بدورها داخل مقياس الصادرات لنظام Win Canal .

و فيمايلي آلية النظام:

الشكل رقم IV.2.1: نظام المحاسبة العامة المدمج بنظام المحاسبة التحليلية

*Comptabilité général. Comptabilité analytique.



الوجه المعاكس للمحاسبة التحليلية مع المحاسبة العامة

- **الطريقة** ⟵ **"التكاليف الكلية الحقيقية" الأقسام المتجانسة .**
- **النظام** ⟵ **مدمجة بالمحاسبة العامة**

المصدر: وثائق داخلية للمؤسسة

يتضح من هذا الشكل ان نظام المحاسبة العامة مدمج مع المحاسبة التحليلية، بحيث ان كل العمليات المحاسبية التي تسجل في المحاسبة العامة تسجل مباشرة في المحاسبة التحليلية، من خلال منحها حساب تحليلي، و هذا ما يسهل عملية نقل المعلومات التحليلية لنظام المحاسبة التحليلية WIN CANAL.

فبعد التفرقة بين مختلف الاعباء، تعالج الاعباء المحملة كمايلي:

- الاعباء المباشرة تحمل مباشرة على المنتوج، اما الاعباء غير المباشرة، فتوزع وفق النظام بعد تحديد مفاتيح التوزيع، ليتم بعدها حساب التكاليف وفق الطريقة الوسطية المرجحة.

2 ـ المهام والوظائف :

تتضمن النسخة رقم 23 / 2003 من برنامج Win Canal والمكيفة مع أنشطة الفروع والأقسام، المهام والوظائف التالية :

• منشور خاص بمهام التسجيلات المحاسبية على مستوى كل مركز مسؤولية (CDF / CDS) *

• منشور لدفتر الأستاذ الخاص بحسابات التحميل وحسابات النظام .

• مقياس لفحص ومراقبة التسجيلات التحليلية حسب الوظائف الآلية (الوظائف الموجودة في النظام المعلوماتي) .

• مقياس لمراقبة الادماج، من خلال مراقبة التدفقات العينية (الكمية المستقبلة) والتدفقات المحاسبية (القيمة المسجلة محاسبيا) .

• تجميع دوري Consolidation périodique للوثائق المحاسبية التالية :

* دفتر الأستاذ التحليلي المجمع le grand livre analytique Consolidé

* الميزان التحليلي Balance analytique

* كشف التكاليف حسب النشاط والمنتوج Etats de synthèse

* جدول حساب النتائج المجمع   TCR .C

* تحديد وتعريف الأعباء المباشرة وغير مباشرة، الثابتة والمتغيرة، حسب مراكز المسؤولية وحسب الهياكل، وهذا بعد إعادة معالجة المعطيات في ملف التسجيلات " مقياس التحميل Module d'imputation "

• المحافظة على المعطيات الشهرية من خلال مقياس "المحافظة" Sauvegarde

ثالثا : وصف نظام Win canal

البرنامج Win canal * هو نظام مطور حسب لغة البرمجة « Delphi5 » في ظل المحيط المعلوماتي « Windows »، ويتكون من ثلاثة أجزاء هي :

---

*CDS : Centre distribution Stockage
CDF : Centre distribution fabrication

1 ـ مدخلات نظام المحاسبة التحليلية (مصدر المعطيات المحاسبية) : و تتمثل في:

أ ـ مدخلات نظام المحاسبة العامة (المصادر الدائمة) :

ـ المعلومات الخاصة بمجمعات التسيير agrégats de gestion

من أجل :

* حساب مفاتيح التوزيع للأعباء غير المباشرة الوظيفية والعملية لتحميلها على العناصر المكونة للتكاليف.

*تحديد مؤشرات التكاليف الخاصة بأنشطة المؤسسة .

2 ـ المعالجة : تتم من خلال

تقسيم وتنظيم توزيع الأعباء غير مباشرة على تكاليف الأنشطة والمنتجات .

3 ـ المخرجات :

ا ـ دفتر الأستاذ وميزان المراجعة التحليلي و وثائق تفيد في :

ـ تحليل وتسجيل المعلومات المحاسبية .

ـ إعداد التكاليف لمختلف مستويات النشاط وفق الحسابات التحليلية .

ب ـ الكشوف الخاصة بالتكاليف والنتائج التحليلية (الميزانية التحليلية) و وتشمل كشوف التكاليف كما يلي états de synthèse :

*التموين

*التموين الداخلي بين الوحدات وداخل أقسام الوحدة نفسها

*التحويل

*التخزين

*التوريد

*التوزيع

*الإيرادات

ج- النتائج التحليلية حسب مراكز المسؤولية و حسب النشاط وحسب خط المنتجات ligne de produit بهدف محاصرة المنتوجات ذات المردودية الجيدة والضعيفة .

رابعا : الصعوبات والآفاق

[*] Windows Comptabilité analytique

باستثناء مسؤولي المديرية العامة فإن نظام المحاسبة التحليلية win canal لم يحقق اهتمامهم الخاص أو تحفيز المسيرين الوظيفيين والعمليين للفروع و الأقسام و الوحدات ولمسؤولي مراكز التخزين والتوزيع و الذين لم يظهروا مساهمة نشيطة و اهتمام لتحليل المعطيات التي يقدمها البرنامج .

ومع هذا فهناك آفاق أخرى لتطوير البرنامج الخاص بنظام المحاسبة التحليلية في إطار الاستجابة لما يلي :

- إعداد وإنشاء خريطة التكاليف حسب النشاط وحسب خط المنتوج .
- تسيير بنك معلومات للتسيير الموازني .
- تبليغ مؤشرات التسيير أوتوماتيكيا و بالموازاة مع نظام "المبيعات – الزبائن " (SVC) .
- التجميع الآلي على مستوى :

*الأقسام (حسب المنطقة و الفترات و.. .)

*المؤسسة ككل

- إنشاء موقع للـWEB و يسمح بتقديم نتائج نظام المحاسبة التحليلية في شكل تقارير منشورة على أنترنيت المؤسسة و ليتم استغلالها من طرف متخذي القرار ومستعملي النظام .
- تقريب النتيجة التحليلية الإجمالية و مع تلك التي تطرحها المحاسبة العامة .
- إعتماد طرق وتقنيات حديثة (التكاليف الجزئية، تكاليف تقديرية، تكاليف حسب الأنشطة،.. .)

مباشرة بعد تطوير برنامج win canal في المستقبل و تسمح بالربط أكثر بتحليل التكاليف و بالاختيارات الاستراتيجية.

2 . 5 ـ أدوات تسيير نظام المحاسبة التحليلية :

بعد أن تم اتخاذ كل إجراءات تصميم نظام المحاسبة التحليلية و تم إعداد وتكييف الأدوات الضرورية لوضع النظام كمرحلة ثانية و والمتمثلة في :

– الدفتر التقني Manuel technique يوضح المفاهيم الأساسية للمحاسبة التحليلية .

– المخطط المحاسبي التحليلي

– جدول الترميز

– دليل تشخيص الحسابات

– إجراءات توزيع مصاريف المقر .

المبحث الثالث : تحليل أدوات نظام المحاسبة التحليلية للمؤسسة

3 . 1 ـ مبادئ الترميز :

يتم تحميل الأعباﹴ غير المباشرة وﮔﮕ نﹶام win canal ﮢ علﹷ أساﻹ ترميز خا ﹶ يسمﹷ بتسجيل الأعباﹴ والمنتوجات حسﹸ وجهتها. وقد قامت المﺆسسة بتصميم ترميز خا ﹶ بها يتوافﮔ مﹷ نشاطاتها وﮬيكلها التنﹶيمي .

رمز المحاسبة التحليلية متكون من (06) مواضﹷ مقسمة إلﹷ جزئيين ﮢ بحيﺚ :

X	x	x	x	x	x

CRG ACT

رمز النشاط

رمز منتوج

رمز سﹷر التنازل

أ ـ المواضيﹷ الﹷﹷﹷة الأولﹷ × × × : تمﹷل رمز مراكز المسﺆولية CRG ﮢ وﮬذه الأخيرة ﮬي مراكز نشاط عملية (مركز تﹷبئة ﮢ مركز تﹷبئة مصﹷر ﮢ مركز منتوج غير المﹷبﹷ ﮢ أو مخﹷازن) أو مراكز تنﹶيمية (مديرية ﮢ وحدة ﮢ دﹷﮔ ﮢ ...) ولكل مركز مسﺆولية رمز خا ﹶ يتميز بﮬ عن باقي المراكز الأخرﹷ .

ب ـ المواضﹷ الﹷﹷﹷة الباقية × × × : تمﹷل رمز النشاط (وﹶيفة رئيسية أو وﹶيفة دعﹷم) زائﹷد رمز المنتوج .

أي :

× : ترميز الأنشطة أو الوﹶائف

× × : ترميز المنتوج

1 ـ ترميز مراكز المسؤولية (CRG) [*] :

ﮬي مراكز عملية بالمﺆسسة ﮢ لها مجموعة من الأﹷراد ﮢ وسلطة لﹷتخاذ القرارات المتﹷلقة بالتسﹷيير . يتكون رمز مراكز المسﺆولية من ﹷﹷﹷة مواضﹷ رقمية موزعة لكل صنﹷ من الهيكلة سواﹴ كانت وﹶيفية أو عملية .

مﹷال :

CRG : 090 ⟵ يمﹷل مقر الوحدة التجارية لورقلة

---

[*] Centre responsabilité groupé

CRG : 181 ⟵ مركز الزيت لتقرت

CRG : 288 ⟵ مركز متعدد المنتوجات (CMP) **

CRG : 593 ⟵ محطة لتسيير المباشر

2 ـ ترميز الأنشطة :

يتكون أيضا رمز النشاط من ثلاثة مواضع رقمية × × × بحيث :

– الرقم الأول : يمثل طبيعة النشاط وهو مرقم من 0 إلى 9 .

– الرقم الثاني والثالث : يمثلان مكونات النشاط و / أو الهيكلة .

امثلة:

I- **(×00) : الوظائف المساعدة :** الادارة ومنها :

1 – (×00) : رمز لوظيفة وسيطية

- 000 : حسابات الانتظار
- 001 : أعباء و منتوجات غير محملة .

2 – (×01) : مصاريف عامة

- 011 : أعباء غير مباشرة للانشطة / مراكز التخزين والتوزيع .
- 012 : مقر الوحدة
- 013 : مقر الفرع
- 014 : مقر الادارة العامة
- 015 : الخدمات المقدمة

3 – (×03) : الموارد البشرية

- 030 : الموارد البشرية للادارة العامة ومديرية الموارد البشرية للفرع
- 031 : مديرية الادارة والوسائل (ادارة عامة – فرع) – قسم المستخدمين (الوحدات)
- 032 : مطعم (مديرية العامة – الفرع – الوحدات – المراكز – التخزين والتوزيع)

وهكذا مع باقي الوظائف الأخرى من :

- استغلال وتقنيات
- التسويق

**Centre Multi produit

- محاسبة ومالية
- صيانة
- الخطيرة / النقل
- المستودY

II- الوظائف الأساسية :

1 ù (1CP) : التموين Ü علما أن : CP : Code Production

تكاليƵ مباشرة:
- حـ ùÜ / *** 62 : وسائل النقل الخاصة (طرقات Ü السكاII الحديدية Ü النقل البحري)
- حـ ùÜ / 6291 : حقوǂ الجمارII ومصاريƵ العبور

تكاليƵ غير مباشرة:
- CRG 081 : الحطيرة (وسائل نقل المؤسسة)
- CRG 400 : مصاريƵ التخزين

2 ù (2CP) : التموين الداخلي ravitaillement Ü بما ƽيǸ مصاريƵ النقل والمصاريƵ الأخرǎ :

ù حـ ùÜ / *** 62 : وسائل النقل الخاصة

تكاليƵ غير مباشرة:
- CRG 081 : الخطيرة الخاصة بالمؤسسة
- CRG 400 : مصاريƵ التخزين

3 ù (3CP) الإنتاج (التعبئة) :

تكاليƵ مباشرة:
- المواد المستهلكة ƽي الإنتاج
- الإǛتǸǕكات
- الكهرباǴ والمياǇ

تكاليƵ غير مباشرة:
- CRG 042 : يد عاملة مباشرة
- CRG 071 : صيانة تجهيزات الإنتاج
- CRG 400 : مصاريƵ التخزين

وǸكذا مǕ كل الوǛائƵ الأخرǎ من : تخزينÜ تحويل وتوزيǕ .

III- ـ ترميز المنتوجات:

يتكون رمز المنتوج من رقمين كما يلي :

00 ـ المنتوج الخام لغاز البترولي المميع

04 ـ المنتوج المعبأ لغاز البترولي المميع

11 ـ الوقود الجوي

40 ـ الزفت

60 ـ زيوت التشحيم

80 ـ العجلات المطاطية

99 ـ منتوجات أخرى

3 . 2 ـ جدول توزيع الأعباء:

يمثل جدول توزيع الأعباء المؤسسة نفطال المسار الذي من خلاله يتم توزيع الأعباء المشتركة للهياكل الوظيفية نحو الهياكل العملية وفق مفاتيح التوزيع المحددة في اجراءات التوزيع .

أولا : مفاتيح التوزيع ووحدات القياس :

تسمى مفاتيح التوزيع المحددة من طرف المؤسسة:

ـ توزيع الأعباء غير المباشرة للهياكل الوظيفية نحو الهياكل العملية و هي معدة و مبرمجة آليا ليتم التوزيع وفق نظام Wincanal.

ـ و بما أن وحدات القياس في الأقسام المتجانسة تتخذ كمفاتيح للتوزيع فان تلك التي حددتها المؤسسة هي:

*الكميات.

*رقم الأعمال .

* مجموع الأعباء غير مباشرة للمراكز المساعدة و أعباء المراكز الرئيسية

*عدد الدوران.

مع العلم أن وحدات القياس هي الوحدات المختارة لقياس الكميات المعلومة حول مجمعات التسيير و التي تختلف حسب طبيعة كل المنتوج مثل ما هو موضح :

ù1 منتوجات GPL و AVM * تقاΣ بطن / المتري.

ù2 منتوجات الوقود تقاΣ بالهيكتولتر.

ù3 المنتوجات المطاطية تقاΣ بالوحدات .

ù4 منتوجات الزٍت تقاΣ بالقنطار .

مجمƶات التسيير عبارة عن ركائز للحصول علÏ مƶلومات (الخاصة بالكميةÜ الƶددÜ القيمة) تفيد ٍي نÙام المحاسبة التحليلية wincanal ٍي تحديد مفاتيǾ التوزيƔ ومƆشرات التكاليƑ لتقسيم الأعباĆ غيÙر مباشÙرة علÏ مختلƑ المنتوجات و ٍي كل المراحل (الشراĆÜ الÙنتاج ÜالبيƔ)Ü لذلƃ ٍان كل مƶلومة خاطئة حÙول ǉذǇ المجمƶاتÜ قد تƆدي مسبقا إلÏ خطƋ ٍي تحديد التكاليƑ و النتائǊ التحليلية .

ƛانيا : إجراءات التوزيÙ :

يتم توزيƔ الأعباĆ غير المباشرة Ãليا ٍي برنامǊ المحاسبة التحليلية wincanal و ǉذا عبر ƛƚƛة مستويات كما يلي :

- **مستوǌ التوزيÙ الأول :** يخ ƭ التوزيƔ الأولي لƘقسام المساعدة و ǉي :

- **مركز المؤونة و الاقتصاد (المطعم) :**

و يضم أعباĆ و منتوجات مصلحة المƆونة قسم مطƶم مصلحة المشتريات و التمÙوين و الاقتصÙاد ليÙتم توزيƶهم بالتساوي علÏ عدد وجبات المصلحة حسƒ كل ٍرƳ و كل ǉيكل ٍي المƆسسة.

*** المديرية المركزية و النظام المعلوماتي:**

و يضم الأعباĆ الخاصة بƜطارات تقني إعƚم Ãلي Ù سابقا Ù Ü و بنƃ المƶطيات والƚحصائياتÜ لتÙوزƳ بتساوي علÏ عدد المستخدمي كل ٍرƳ وǉيكل ٍي المقر .

***الأعباء المرتبطة بحظيرة السيارات ووسائل نقل العمال:**

يتم تسجيلها و توجيهها بالتساوي علÏ عدد الأٍراد المنقولين حسƒ كل ٍرƳ و ǉيكل ٍي المقر .

*** مديرية التنفيذ الاستراتيجيÛ الاقتصاديÛ التƒطيط و المديرية المركزية للتسويƼ و نشاط الاتصال :**

مجموƳ أعباĆ ǉذǇ الهياكل توزƳ بالتساوي علÏ رقم أعمال كل ٍرƳ و كل ǉيكل بالمقر.

---

*Aviation et Marine

*** قسم العقارات :**

توزع أعباء بالتساوي على مبلغ مصاريف الصيانة و عدد الصيانات لكل فرع و هيكل في المقر.

*** مديرية الأمن الداخلي :**

مجموع المصاريف المسيرة من طرف الأمن الداخلي توزع بالتساوي على عدد أعوان الأمن لكل فرع و هيكل .

*** الأعباء المسيرة من طرف مصلحة المواصلات و الإعلام :**

توزع بالتساوي على قيمة الأقساط الهاتفية.

- **مستوى التوزيع الثانوي:**

مجموع الأعباء و منتوجات الفروع يتم توزيعها على الوحدات بالتساوي حسب عدد العمال .

مع العلم أن المستوى الأول و الثاني يتم في النظام المقدم CGCA (المحاسبة العامة و المحاسبة التحليلية).

- **مستوى التوزيع الثالث:**

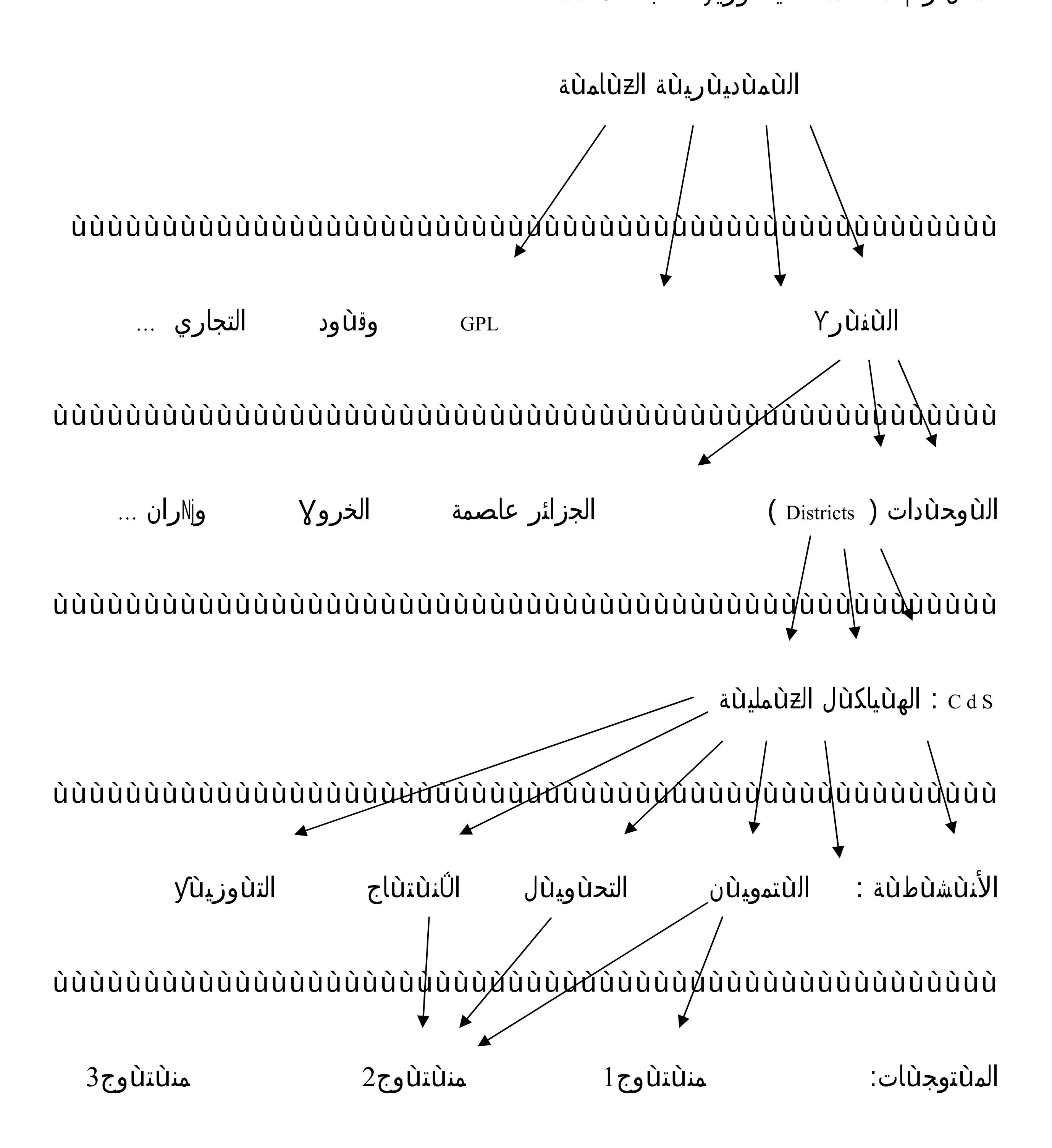
التوزيع في هذا المستوى الأخير يتم من طرف نظام Wincanal عبر جدول التوزيع المحدد مسبقا:

* مجموع أعباء و منتوجات الوحدات توزع نحو مراكز التخزين و التوزيع بالتساوي لرقم الأعمال .

* توزع الأعباء المشتركة لمراكز التخزين و التوزيع على الأنشطة والمنتجات حسب (الكمية،الأعباء،رقم ..).

ويمكن تلخيص آلية توزيع أعباء المؤسسة حسب الشكل التالي :

الشكل رقم IV .1.3: آلية توزيع الأعباء المؤسسة



المصدر: وثائق المؤسسة

3 .3 ـ الدليل المحاسبي و المخطط المحاسبي التحليلي:

أولا : الدليل المحاسبي :

الدليل المحاسبي لمؤسسة " نفطال "هو مجموعة من المعلومات الموافقة لوحدة محاسبية (الوحدات، المراكز)، و التي ترسل في الإطار التحليلي من طرف مركز التخزين و التوزيع المعني .

الوحدة المحاسبية : تعرف بأنها قسم، إدارة أو مركز عملي أو تنظيمي داخل المؤسسة، و هي تحتوي على هيكل محاسبي يترجم من خلال رمز عددي .

مثال : مركز GPL العاصمة الرمز : 716 بحيث يدل رقم 7 عن قسم غاز البترول المميع، ورقم 16 عن ولاية الجزائر.

فالمعلومات التي يوفرها تسمح بـ :

- التعرف على مراكز التخزين و التوزيع (CDS)* ، قدراتها الإنتاجية و التخزينية و مالها من وسائل بشرية و تجهيزات و ذلك بفضل الوثيقة التقنية .
- الإلمام بكل أنشطة المراكز بفضل معطيات المراقبة المقدمة في شكل جداول، كما يهدف في إطار المحاسبة التحليلية القيام بمراقبة ذاتية قبل تقديم تشخيص الميزانية .
- يمثل أداة تحليلية أثناء القيام بالتشخيص .
- تكوين فكرة أكثر أو أقل تفصيلا حول المراكز و نشاطاتها .

و في المقابل يتكون الدليل المحاسبي من ثلاثة أجزاء :

الجزء الأول : يخص التقديم التحليلي للوثيقة التقنية الخاصة بـ CDS .

الجزء الثاني : يشمل كل الكشوف بما فيها حالة هياكل التكلفة حسب النشاط و حسب حالة الأعباء و المنتوجات .و تتمثل هذه الكشوف في :

*كشف لحالة المستخدمين .

*كشف لحالة الحظيرة .

*كشف لحالة التموين (الشراء) .

*كشف لحالة التموين الداخلي .

*كشف لحالة الانتاج .

*كشف لحالة التحويل .

*كشف لحالة التوزيع .

---

*Centre distribution – Stockage

*كشف لحالة هياكل التكلفة حسب الأنشطة .

*كشف لحالة الأعباء و المنتجات .

الجزء الثالث : يخص التبريرات و الملاحق .

ثانيا : المخطط المحاسبي التحليلي :

يشتمل المخطط المحاسبي التحليلي للمؤسسة ترميزا يتناسب مع وظائفها الأساسية و المساعدة علما بأنه قابل للتغيير.

و يتكون من مجموعة أصناف بدءا من **0** و إنتهاءا إلى **9** و هي على الترتيب:

الشكل رقم IV.3.1: عناصر النخطط المحاسبي التحليلي

الصنف	البيان
الصنف 0	حسابات وسيطية
الصنف 1	التحميلات
الصنف 2	حسابات التخزين و التوزيع
الصنف 3	حسابات وحدات الخدمات
الصنف 4	مصاريف إدارية
الصنف 5	مصاريف عامة
الصنف 6	تكاليف الأنشطة الثانوية
الصنف 7	تكاليف الأنشطة الرئيسية
الصنف 8	سعر التكلفة
الصنف 9	النتائج

3 . 4 – تشغيل و مراقبة نتائج النظام:

إن تعميم نظام المحاسبة التحليلية في **2003** التي شهدت ميلاد أول ميزانية تحليلية لمؤسسة نفطال في إطار تجربته و التعرف فيما إذا كانت المعلومات التي ينتجها ذات صلاحية (Fiable) أم لا أدى إلى تبني إجراءات جديدة للمراقبة و التشخيص في إطار البحث عن معلومة تحليلية ملائمة و كاملة .

و يهدف هذا التشخيص إلى :

- **التـأميـن :**

- الشامل و الكامل للتسجيلات المحاسبية.
- احترام مبادئ الفصل بين الدورات و الحيطة و الحذر.

- **التـأكـد بـأن :**

ù التكاليƸ تم عرضها بصفة تطابȿ الهياكل الخاصة و المقررة .

ù الدليل تم ملئǈ حسƔ التƶليمات الصادرة .

- **تـقييـم النـتائـƲ .**
- **مراقبة العناصر التالية :**

1 ù مراقبة البيانات المملوǘة من طرƻ الوحدات المحاسبية لتامين:

ù مدǎ تناسȿ المƶطيات الخاصة بالميزانية التحليلية مƲ مƶطيات المحاسبة الƶامة .

ù تسجيل كل الأعباǘ الخاصة بالدورة .

ù أن رصيد الحسابات مƶدوم بƶد المƶالجة التحليلية.

2 ù مراقبة النتائǇ من أجل :

ù تقييم مǗئمة التكاليƸ حسƔ المنتوج و حسƔ مراحل النشاط.

ù سحƔ الƶناصر التي لا تواƼȿ المقاييƩ (الشاذة) Ƽي حساƔ التكاليƸ .

ù دراسة و تقييم TCR التحليلي و مقارنتǈ بـù TCR l لمحاسبة الƶامة.

ù تنفيذ ǉيكل التكاليƸ داخل مكوناتǈ.

من جهة ƛانيةÜ يجƔ أن يحتوي الدليل المحاسبي علǏ مجموعة من المǘشرات الضرورية Ü لمƶرƼةù الهياكل الƶملية التي تسمƞ بتǖكيد المƶطيات المحاسبية و مقارنة النتائǇ .

وكǚجراǘ أخير و بƶد المراقبة يتم ǚجراǘ دراسة علǏ مستوǎ الفروƾ و الوحدات Ü علما بǖن المƶطيات التي تفيد بǖن تكون ǚطارا لتحليلÜ تحول بƶد ذلƃ ǚلǏ مƶطيات Ƽي جدول حسابات النتائǇ و ǉياكل التكاليƸ .

3 . 5 ـ الǚنجازات و التقييم :

لقد حققت المǘسسة ǚنجازات مƶتبرة و مجهودات قيمة Ƽي **2004** لتطùوير و تحسùين تسùيير ǉياكلهاùl الوƔيفية و الƶملية نوجزǉا Ƽيما يلي :

* تكييƸ و تƶميم النسخة المطورة لبرنامǇ Wincanal تتواƼȿ و الشكل الجديد للتنƔيم الƶام للمǘسسة .
* عقد ندوات Ƽي النƔام و النتائǇ الفصلية للميزانية.
* تشخيƭ الميزانية التحليلية.

كما أن نظام Wincanal شهد سنة **2004** تجديدات تخص استخداماته على مستوى أربعة مقاييس هي:

1– ملف التسجيلات Fichier D'écriture الذي هو دفتر خاص و تصليح الحسابات التحليلية.

2– مجمعات التسيير Agregats de gestion

3– كشوف الوضعية الخاصة بالتكاليف Etats De Synthèse

4– مقياس التجميع Module Consolidation و هو يهتم بالتجميع الدوري و الهيكلي للتكاليف المنتهية بحيث أن :

التجميع الدوري : يسمح بحساب تكاليف الوحدات حسب الفترات المحددة .

التجميع الهيكلي : يسمح بحساب تكاليف الوحدات حسب نوع الهيكلة و ذلك حسب الفترة المحددة (مركز وقود، مركز الخام، محطة الخدمة، مركز لتركيب التجهيزات الخاصة بالروبان ، ...) .

و في المقابل، فقد أسفر التقييم الذي قامت به المؤسسة لنظام المحاسبة التحليلية، ضرورة كون نظام المحاسبة التحليلية متكامل مع الأنظمة الأخرى، ذلك أنها حتى تكون أداة إعلام و مقارنة لأسعار التكلفة ووسيلة مساعدة في التسيير التقديري (التنبؤي)، من الضروري وجود أدوات أخرى تؤمن سرعة و صلاحية للمعلومات المقدمة، لأن المحاسبة التحليلية لا تكون ذات معنى، إلا إذا كانت تنتج معلومات في الآجال القصيرة تسهل اتخاذ القرارات في الأوقات المناسبة .

و حتى يتحقق هذا الهدف لابد على الأنظمة الأخرى أن تقدم المعلومات التي تخدم المحاسبة التحليلية في الآجال المحددة.

لذلك تسعى المؤسسة لتطوير النظام من خلال تأسيس بنك للمعلومات التحليلية ووضع أنظمة إدماج آلية، مع كل مستويات أنشطتها .

4 . 6 – تقديم مشروع نظام مراقبة التسيير في المؤسسة

في البداية نشير بالذكر إلى أن مراقبة التسيير لم تكن موجودة في المؤسسة إلا في إطار المراقبة و المراجعة الداخلية، و لا تزال الى حد الساعة.

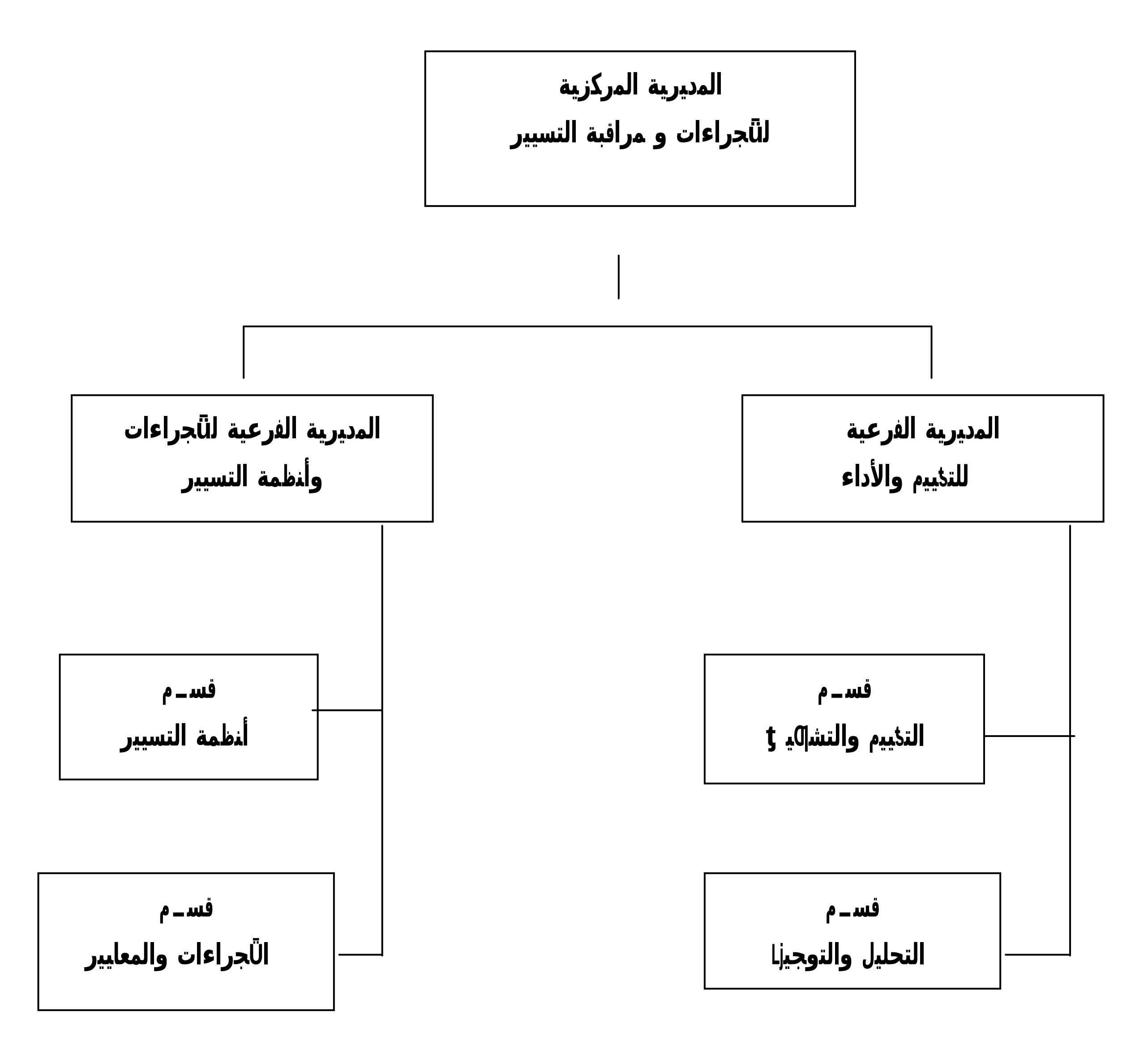
ولم تبدأ المؤسسة في التفكير بإقامة هذا النظام بالمعنى الحقيقي له إلا بعد ما اعتمدت نظام المحاسبة التحليلية حتى تتمكن من تقييم مدى صلاحية المعلومات التي يقدمها .

و هذا التقييم لا يمكن أن يكون ما لم توجد مراقبة تسيير تعمل على قياس الاداء، بمقارنة النتائج و تحليل الانحرافات و تشخيص أسبابها و تصحيحها بقرارات تحول من تكرر الأخطاء مستقبلا . لذلك

عمدت المؤسسة كخطوة أولى في إعادة تنظيم المديرية المركزية للإجراءات و مراقبة التسيير و هذا خلال الفترة الممتدة بين ماي و جويلية **2004** . و قد بدأ رسميا نشاط المديرية خلال شهر فيفري **2005-**

أولا : مهام المديرية المركزية الإجراءات و مراقبة التسيير:

أ ـ تقديم الهيكل التنظيمي للمديرية :



المصدر : وثائق داخلية للمؤسسة

ج ـ المهام:

- تحديد مجموعة الإجراءات والأعمال الهادفة لمساعدة المديرية العامة و المسؤولين العمليين للتحكم في تسيير المؤسسة بغية الوصول لأداء المؤسسة خاصة :

* وضع أداة للمتابعة من طرف المديرية العامة للعمليات وإنجازات الأداء .
* المتابعة المنتظمة لمعطيات نشاط التكاليف .

- في حدود شروط استخدام وتسيير الموارد البشرية والمادية والموارد الأخرى من طرف الهياكل العملية.
- الاهتمام بالفعالية وبالكفاية وبالانحرافات وضمان تسيير لائق وعقلاني.

المسؤوليات:

- مراجعة وإكمال وتكييف الإجراءات وتعليمات التسيير الموجودة و وإعلامها لكل هياكل المؤسسة .
- الحرص على انسجام مجموع الإجراءات وتعليمات التسيير .
- تصميم بالتعاون مع مصالح المديرية المركزية لأنظمة الإعلام و قواعد تبادل معلومات التسيير داخل شبكة المؤسسة.
- إنشاء بنك للمعلومات يجدد يوميا(Mise à jour) أو مرجع يخص كل معطيات التسيير و لحاجة المراقبة والتحليل القراري
- تنظيم أنظمة التسيير الحديثة المستخدمة من طرف المؤسسة .
- النشر الدوري للوحات القيادة حول معطيات تسيير المؤسسة.
- تأمين أعمال المراقبة وتنسيقها مع كل المسؤولين العمليين وبمبادرة الهياكل المركزية.
- إعداد تقييم للتحسينات الواجب إقامتها لأنظمة التسيير المتوفرة (إجراءات و تعليمات...).
- تنسيق وتقييم الفرق أو الهياكل المسؤولة عن قيادة أعمال المراقبة.
- السهر على تطوير كفاءة الإطارات المتخصصة في مراقبة التسيير.

ثانيا: تقديم مصلحة مراقبة التسيير

مصلحة مراقبة التسيير موجودة على مستوى قسم التحليل والتوجيه وتتكون من:

1 – رئيس مصلحة المراقبة.

2 – مراقب أساسي للتسيير.

3 – مراقبي التسيير.

أ ـ مهام رئيس المصلحة:

- المشاركة في إعداد مخطط أعباء قسم المراقبة والتحليل.
- إعداد مخطط أعباء مصلحة المراقبة .
- برمجة مهام مراقبة الهياكل العملية بالتسيير مع السلم التنظيمي.
- تقييم إجراءات مراقبة التسيير واقتراح حلول لتحسينها.
- تحليل فعالية تسيير الموارد عبر كل مستويات السلم التنظيمي.
- إعداد قائمة الوحدات الواجب مراقبتها من حيث تطور العوامل الاستراتجية لتسيير الموارد البشرية والمادية.
- تقديم تقارير عن الحالات غير العادية للتسيير بصفة دورية و مرتبطة بتسيير كل وحدة .
- تلقين المستخدمين بالمعارف الخاصة بمهام مراقبة التسيير في حالة الحاجة.
- توجيه التحقيقات المطلوبة .
- إعداد ملخص تقارير مهام المراقبة واقتراح أعمال تحسين على مستوى المؤسسة.
- مكلف بحضور و تأطير مراقبي التسيير.
- إدارة المهام المطلوبة حول الوحدات العملية.
- تقسيم المهام بين مختلف عناصر فريقه.
- منح التوجيه اللازم والضروري حول طريقة مراقبة التسيير.
- تحديد مجال العمل كل واحد من أعضاء فريقه وإعلامه مخطط العمل مع تحديد المهام واجبة التنفيذ.
- مراقبة أعمال أصحاب المهام على الأرضية .
- السهر على إنسجام الفريق وإرساء نظام العمل.

ب ـ مهام المراقب الأساسي للتسيير:

- مساعدة رئيس المصلحة في تنفيذ مهامه.
- المشاركة في إنجاز مخطط أعباء المصلحة.
- تأطير مراقبي التسيير.
- إعطاء التوجيهات الأزمة عن طريقة مراقبة التسيير.
- التصرف على مستوى الأرضية الموكلة إليه مع الفريق الخاص به.
- إعداد مخطط عمل كل صاحب مهام.
- تطوير أنظمة مراقبة التسيير.
- البحث عن نقاط القوة والضعف لإجراءات مراقبة التسيير مع إقتراح الحلول.

- إعداد ملخصات أعمال المراقبين الذين هم ضمن نفس إطار المهام وفي مجالات نشاط مختلفة.
- رسم مخطط عمل الفريق والحرص على إنسجامه.

جـ ـ مهام مراقب التسيير:

- المساهمة في إعداد مخطط أعباء المصلحة.
- ممارسة أعماله بالتنسيق مع مصلحة التحليل.
- تنفيذ دورات مراقبة للوحدات العملية بطلب من سلمة التنظيمي.
- تحديد كل الأعمال التي تسير على إستغلال الموارد و إجراء مقارنات عند تحليل مؤشرات تسيير لوحات القيادة.
- الإستجابة لإحتياجات المعلومات التي تحتاجها مصلحة التحليل.
- يقوم بتحديد تقرير المهام بالتعاون مع رئيس المهام ويقدم التوضيحات اللازمة.
- إعداد ملخصات للنتائج المحصل عليها خلال تنفيذ المهام.
- إيصال النتائج لأعضاء السلم التنظيمي الذي ينتمي إليه.
- إمساك ملف الوحدة المراقبة وتنفيذ متابعة لما تم إنجازه.
- تسليم تقارير عمله لمسؤوليه.
- يحرص على مراقبة ممتلكات المؤسسة.

III: مشروع إعداد لوحات القيادة لمراقبة التسيير

أ ـ ظروف التفكير في المشروع:

بعدما دخلت المؤسسة " نفطال" غمار المنافسة وتحديات العولمة ، أصبحت ملزمة بالإهتمام بتسييرها جدياً وذلك من خلال إعادة النظر فيه والإعداد لبرنامج إعادة تنظيم المديرية المركزية للإجراءات ومراقبة التسيير والتي لم تلعب دورها الحقيقي كما يجب ، ولم يعكس إسمها تجسيدا فعليا للمهام التي من المفروض أن تمارس في أرض الميدان ، حيث لاحظنا أن المراقبة الموجودة في الواقع العملي للمؤسسة ليست لها علاقة بمراقبة التسيير بمعناها الصحيح ، وإنما إقتصرت على مراقبة مدى تنفيذ تعليمات التسيير كما هو منصوص عليه من طرف الإدارة العامة للمؤسسة والمؤسف أنه حتى هذه الأخيرة (التعليمات) لا يتم مراقبتها إلا عندما تسجل اختلاسات في الميدان من خلال دورات تفتيشية تقوم بها المصالح المعنية.

من جهة ثانية فإن وضع نظام المحاسبة التحليلية كان الغرض الأول منه إرضاء الدولة لرغبة منها في الربح والتبرير بأن الأسعار التي تحددها هذه الأخيرة لا تغطي حتى أسعار تكلفة المنتجات كما

ذكرنا سابقا فإن هذا ما يؤدي بعجز في بعض المنتجات التي تحدد هوامش ربحها اداريا كما هو الشأن في فرع غاز البترول المميع.

كل هذا جعلنا نلتمس أن المحاسبة التحليلية غير مستعملة لحد الآن في إطار مراقبة التسيير بمعناها الصحيح وهو قياس الأداء ومقارنة النتائج وتصحيح الانحرافات والتي من المفروض أن تساهم في تحقيقها.

كما أن مراقبة التسيير كوظيفة غير موجودة في المؤسسة على إعتبار أن المحاسبة التحليلية حديثة الولادة ومازالت قيد الاختبار ولم تكن أي محاولة أو نية من طرف المسؤولين لاختبار صلاحية المعلومات التي تقدمها ومدى مساهمتها في مراقبة التسيير وهذا ما يفسر عدم وجود تواصل بين مديرية المالية و المحاسبة بما فيها مصلحة المحاسبة التحليلية ومديرية الإجراءات ومراقبة التسيير وهذا ما يتنافى مع أهداف مراقبة التسيير القائمة علي إستغلال المعلومات المحاسبية لاتخاذ القرارات. كما توصلنا إلي أن المراقبة لحد الآن تتم من خلال المحاسبة العامة وبالضبط عن طريق حساب 47 (الحقوق) الذي تقوم من خلاله بتسوية إلتزامات الزبائن اتجاهها على إعتبار أن المؤسسة ذات طابع ربحي بالدرجة الأولى، إضافة إلي المراقبة الداخلية.

ومع كل هذا فقد أدركت المؤسسة أخيرا أهمية مراقبة التسيير لتقييم أدواتها التي تعتمد عليها في إنتاج المعلومات الصحيحة والملائمة والتي علي أساسها يتم تبني قراراتها الاستراتيجية. وهذا ما جسدها مشروع تصميم لوحات القيادة حسب النشاط وحسب مراكز المسؤولية ، والذي بدأ العمل لتنفيذها مع بداية ماي 2005 وهو متواصل لغاية الآن.

ب ـ إجراءات وخطوات تصميم لوحات القيادة :

في البداية تم إستدعاء كل مراقبي التسيير للمؤسسة بحيث يعتبر:

1 ـ مراقب تسيير الوحدات هو مراقب المراجعة والمحاسبة.

2 ـ مراقب تسيير الفرع والمقر هم كل مسؤولي المالية والمحاسبة أو إطارات من أعلى مستوى Chefs départements .

الغرض من هذا الاستدعاء توعيتهم بضرورة وأهمية لوحة القيادة في مراقبة التسيير، الذي أصبح يشكل جزءا هاما لتسيير أمثل وناجح. وبالتالي ضرورة التعاون وتكثيف الجهود لخلق وتطبيق هذه المراقبة في الميدان من خلال لوحات القيادة.

ـ تم إعداد مجموعة من الجداول المساعدة Canevats التي ستمكن مراقبي التسيير بجمع كل المعلومات الممكنة الخاصة بالأنشطة و الهياكل العملية (الوحدات).

- ومن تم توزيع هذه الجداول على المعنيين بالأمر لجني المعلومات المطلوبة من المنبع شرط أن تكون المعلومات تمتاز بالصحة الصلاحية والمنفعة.

ولذلك كان لزاما نمذجة المعلومات وفق معايير توجه لخدمة الأهداف المسطرة وذلك من خلال تلك الجداول التي تعتبر وسيلة لتنميط المعلومة لكل المراكز وركائز لجمع المعلومات التي تمس كل أنشطة المؤسسة " نفطال".

بعد ذلك تأتي الخطوة التي سينتقل فيها كل مراقب للمركز الذي يمثل نشاطه للحصول على المعلومات الموجودة حقا.

- عودة المعلومة بعد ملء الجداول ليجتمع المراقبون ثانية مع المديرية المركزية لمناقشة كل مراقب المعلومات التي تحصل عليها وليتم التأكد فيما إذا كانت المعلومة المطلوبة هي نفسها التي تم الحصول عليها في الجداول.

- تأتي الخطوة الموالية ليتم تحليل فحص تمحيص وتعديل المعلومات التي ستكون القاعدة لتصميم مؤشرات لوحات القيادة التي ستحتاجها الإدارة لـ :

- تمثيل أنشطة كل فرع.

- تجميع وتلخيص المعلومات عبر كل المستويات هذه الأخيرة ستفيد لإعداد لوحات قيادة لكل مستوى نشاط ولكل مركز مسؤولية وفي نفس الوقت إعداد دليل لمراقبة التسيير داخل المؤسسة.

وفي الأخيرة كل هذا سيسمح للمسيرة بقيادة تسيير المركز الموكل له والمسؤول عنه ومتابعة مسار المؤسسة للتصرف في الوقت المناسب.

جـ - نتائج تنفيذ المشروع :

وحقيقة وكما سطرت المؤسسة فقد قامت المديرية المعنية باستدعاء كل المراقبين ووزعت عليهم الجداول المساعدة بعدما تلقوا شرحا وافيا على العمل المطلوب والذي حددت مدة إنجازه بـ 20 يوم ليجتمع كل الأفواج لشرح المعطيات التي تخص كل واحد منهم.

والملاحظة المستخلصة أن الجداول قد ملئت بنسب مختلفة فمنها ما تم ملئها بنسبة 20 % ومنها بنسبة 50 % وهكذا .

ولعل هذا يرجع إلي مجموعة من الأسباب نذكر منها :

1 - مشكل التواصل بين مراقب التسيير ورئيس الوحدة حيث أن هذا الأخير وفي أغلب الأحيان يرفض منح المعلومات للمراقب والتفاوض معه لأسباب معينة.

2 – مشكل الفهم والتأويل: المراقبين لم يستوعبوا بعد عناصر الجداول، لذلك أن مفهوم مراقبة التسيير شيء جديد لهم، ولم يتلقوا المعارف الكافية التي تمكنهم من الإدراك الجيد للعمل المطلوب، خاصة وأن هؤلاء المراقبين ليسوا في الحقيقة إلا مراجعين .

وبناء علي المعلومات المستخلصة في الجداول سيتم:

- إعادة التعريف وتحديد المهام المرتبطة بمراقب التسيير .
- العمل علي إقامة مصلحة لمراقبة التسيير بداية من أعلى السلم التنظيمي وإنتهاء بقاعدته، وهذا حتى يكون هناك تواصل بين المستوى الاستراتيجي (القمة) والمستوى التنفيذي (القاعدة).
- إنشاء بنك معلومات قائم على مجموعة من الأدوات كالمحاسبة العامة، التحليلية والموازنات، تكون في خدمة المسيرين والمسؤولين، وتمكنهم من معرفة الأداء في المؤسسة إنطلاقا من مجموعة المؤشرات التي سيتم تحديدها بناء على النتائج الأولى (المعلومات المتوفرة)، و بالتالي متابعة المسار التنفيذي باستمرار، وإكتشاف الأخطاء و الانحرافات عند حدوثها وتصحيحها في الوقت المناسب. بشرط أن يكون هذا البنك المعلوماتي مشترك بين كل المديريات في الفرع الواحد .
- توفير الوسائل اللازمة التي تسهل للمراقب من أداء مهامه بدون عراقيل، وتسهيل عملية تنقله من مكان لآخر عند القيام بإجراءات المراقبة.

وفي إطار التوعية وتفعيل مكانة وأهمية مراقبة التسيير، تقوم المؤسسة بإقامة دورات تكوينية لصالح الأشخاص المعنيين بهذه الوظيفة.

د ـ مضمون مراقبة التسيير للمؤسسة :

من كل ما سبق ذكره، فإن خطوة مراقبة التسيير لمؤسسة نفطال ينحصر في:

* تحديد الأهداف إنطلاقا من التنبؤ والتقديرات.
* تنفيذ المهام.
* إجراء المقارنة بين التقديرات والانجازات الفعلية من خلال مجموعة من المؤشرات التي هي بصدد الانجاز والتي ستشكل لوحات القيادة لمراقبة التسيير، والتي ستسمح على الإجابة على التساؤل التالي:

بأي الوسائل وبأي تكلفة تكون المؤسسة قد حققت وستحقق أهدافها المنشودة ؟

المبحث الرابع: تحليل نشاط المؤسسة نفطال - حالة فرع GPL -

4 . 1 - التعريف بنشاط المؤسسة :

يتكون السوق الوطني لمؤسسة نفطال من مجموع ما تنتجه مختلف فروعها والمتمثلة في:

1 - فرع الوقود (**Carburant**) : والذي ينتج :

أ - المحروقات الموجهة كوقود للطائرات والسفن البحرية AVM *

ب - المحروقات الأرضية الموجهة كوقود لكل وسائل النقل البري.

2 - فرع الزيوت، المطاط، الزفت LPB ويختص بإنتاج:

أ - زيوت التشحيم (Lubrifiants)

ب - العجلات المطاطية (Pneumatique)

ج - الزفت (Bitume)

3 - فرع غاز البترول المميع GPL:

يقوم هذا الفرع بتعبئة قارورات البوتان والبروبان، إضافة إلى سيرغاز (وهو مزيج بين البوتان والبروبان)، انطلاقا من مراكز أولية تشتمل على مخازن للغاز الخام غير المعبأ (Vrac) بنوعيه .

وعليه فإن مجموع المنتوجات المسوقة على القطر الوطني هي كل ما ذكرناه إضافة إلى شبكة التوزيع بالوقود، وشبكة محطات الخدمة بالوقود (Station Service). هذه الأخيرة تتكون من:

* **السوق المباشر:** والمتمثل في البيع مباشرة للزبائن عندما يتعلق الأمر بكميات هائلة (للمستشفيات، الجيش ..).

* **عدة نقاط للبيع وهي:**

- نقاط بيع مرخصة (PVA) : Points Vente autorisés
- نقاط بيع عادية (PVO): Points Vente Ordinaire
- نقاط إعادة البيع والتوزيع (RD): Revendeur Distributeur
- المخازن (DR): Dépôt Relais

---

*Aviation Marine.

* **محطات الخدمة:** التي تبيع منتجات مختلفة، وتسير بطريقتين :

- التسيير المباشر (GD) من طرف المؤسسة نفسها.
- التسيير الحر(GL): حيث تقوم نفطال بكراء المحطات لأشخاص خارجيين، يتولون شراء وبيع المنتوجات .

4 ـ الفرع التجارة: وينقسم:

أ ـ وحدة الوقود (الأرضي والجوي /البحري).

ب ـ شبكة محطة الخدمة.

ج ـ وحدة LPB

إن تنظيم وتسيير النشاط، يتم من خلال الوحدات (District) وهي وحدة وظيفية مرتبطة بالفرع، مهمتها تأمين سير أنشطة مراكز التخزين التي أوكلت لها. وتمثل مراكز عملية أو مراكز نشاط. بالإضافة إلى تقسيم جغرافي يهدف إلى تقسيم الأنشطة بين مجموع وحدات كل فرع .

4 . 2 ـ التنظيم المحاسبي و أنظمة التسيير:

أولا : التنظيم المحاسبي

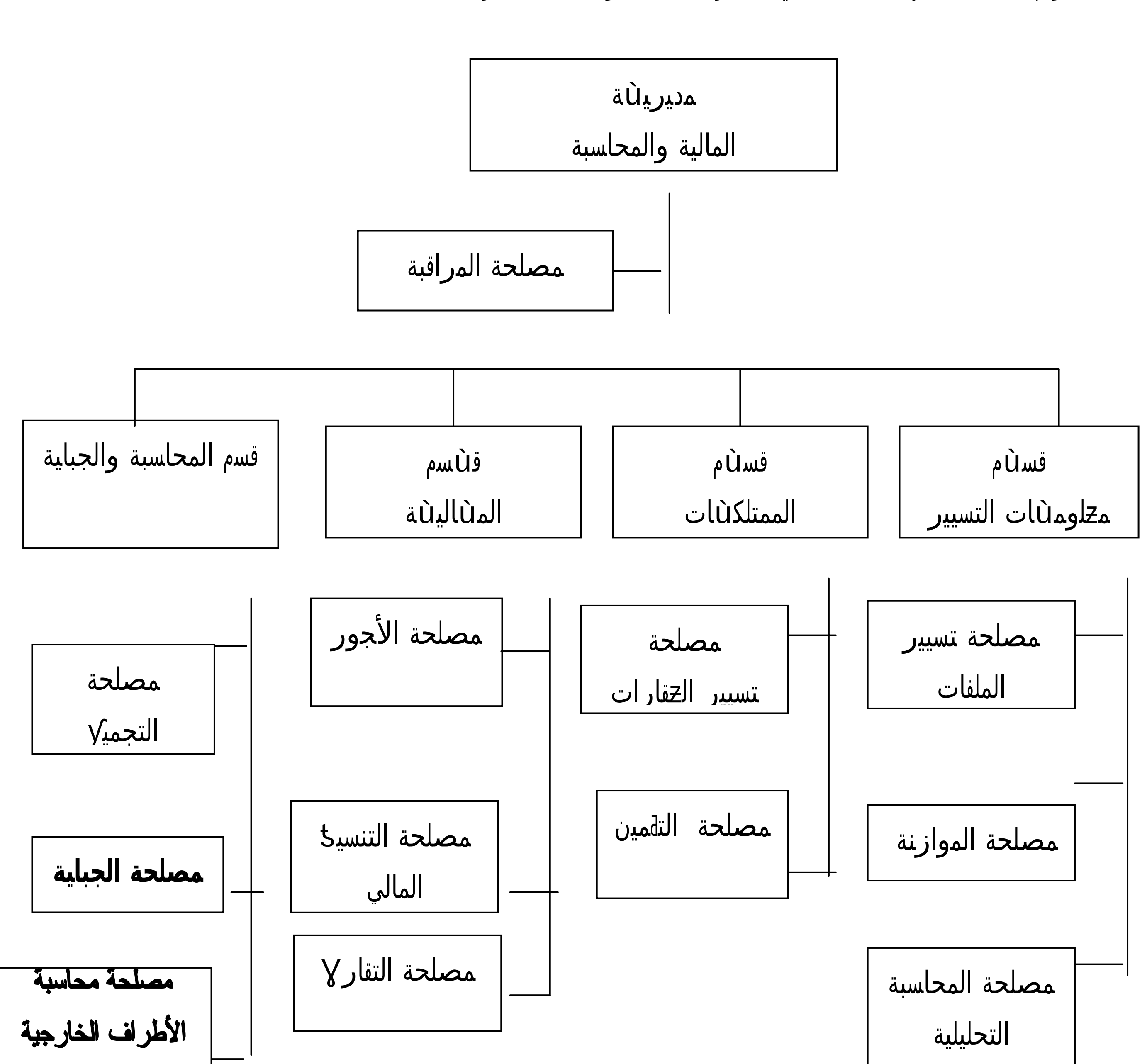
يحتوي كل فرع، على مديرية للمالية والمحاسبة (DFC) ، وعلى مديرية تنفيذية (DEF)، مكلفة بتنسيق وتنظيم الأنشطة المالية والمحاسبية لمديرية المالية والمحاسبة.

وكل مديرية تحتوي على مصلحة للمالية والمحاسبة ، تتولى متابعة العمليات التي تخص المراكز والشبكة التابعة لها.

وكل مركز بدوره له هيكله التنظيمي المالي والمحاسبي الخاص به، يتولى تأمين المعلومات المالية والمحاسبية.

وفيما يلي :

الشكل رقمIV .1.4: الهيكل التنظيمي لمديرية المالية والمحاسبة لفرع GPL.



ثانيا: أنظمة التسيير:

1 . نظام المخزونات ـ المبيعات ـ الزبائن (SVC) : يطبق على مستوى المديرية العامة و ينقسم إلى:

1 . 1 ـ نظام (SVC) فرعي على مستوى الوحدات :

يسمح بتجميع المعلومات الخاصة بكل المراكز العملية و تسيير كل المعلومات اليومية الخاصة بالمخزونات الزبائن و المبيعات .

1 . 2 ـ نظام SVC فرعي على مستوى مراكز النشاط :

يسمح بالتسيير الدائم و المستمر لكل العمليات المرتبطة بالتخزين و التوزيع .

2 ـ نظام تسيير محطات الخدمة (SGSS) :

مهمته ضمان التسيير الدائم و اليومي للمخزونات و للخزينة الخاصة بكل محطة .

3 ـ نظام تسيير العقارات : نظام يسمح بمتابعة تطور قيم الاستثمارات .

4 ـ نظام الاهتلاكات (SA) : يسمح بحساب قيمة الاهتلاك لكل استثمار لخدمة نظام تسيير الاستثمارات.

5 ـ نظام تسيير الحدود (CGC) : يسمح بمتابعة حقوق المؤسسة و أموالها اتجاه الغير و هذا لتغطية الخزينة بالموارد المالية اللازمة التي تضمن استمرار نشاطاتها .

4 . 3 ـ تحليل نشاط الفرع GPL : إن نظام المحاسبة التحليلية مبني على جزئيين :

الجزء 1 : تسيير المخزونات أو ما يسمى بتدفق المنتوج و هو يهتم بمتابعة مراحل كل منتوج.

الجزء 2 : المحاسبة العامة .

تسيير المخزونات في فرع الغاز البترولي المميع يتم من خلال نظام معلوماتي هو نظام تسيير المخزونات المبيعات و الزبائن الذي عرفناه سابقا و الذي يتابع ويرسم أيضا حركة المنتوج من خلال مجموعة من الوثائق و بيانات الإثبات .

و بالتالي فان سلسلة هذا النظام تهتم ب :

* متابعة المدخلات من المخزون.

* متابعة مدخلات المنتوجات .

* متابعة مخرجات المخزون .

بالإضافة إلى إعداد كل المستندات ووثائق التحليل والإثبات التي تسمح بتسجيل كل عمليات المدخلات و المخرجات الخاصة بالفرع .

في حالة فرع GPL فإنه يتكون من مجموعة من الوحدات المترامية على مستوى نقاط مختلفة من التراب الوطني.

تتكون كل وحدة GPL من :

- مراكز تعبئة (البوتان، البروبان، السيرغاز)
- مراكز تعبئة صغيرة
- مراكز لتخزين المادة الخام بنوعيها (مراكز أولية و مراكز ثانوية)، مهمتها الأولى تزويد باقي المراكز بما تحتاجه من المادة الأولية لضمان سير استغلالها و نشاطها بسبب أن هذه المخازن ليست موجودة في جميع الولايات و إنما فقط في بعض الولايات (الجزائر، بجاية، سكيكدة، وهران، حاسي مسعود و حاسي رمل) مع العلم أن المؤسسة نفطال لها مقر على كامل القطر الوطني .
- مخازن لتخزين المنتوج المعبأ dépôt relait

و بالتالي فان المادة الخام توجه إما :

1- من نفطال إلى الوحدات الأخرى

2- أو من مركز x نحو مراكز y داخل نفس الوحدة .

3- أو يوجه مباشرة لانتاج المنتوج المعبأ .

4- أو يسوق مباشرة ليباع في السوق المحلي .

أما المنتوج المعبأ يوجه :

- للبيع
- أو من مراكز التعبئة إلى المخازن
- أو يوجه لوحدات أخرى في حالة الندرة .

العمليات :

يخضع فرع GPL لمجموعة من العمليات المرتبطة بنشاطه يمكن تلخيصها فيما يلي :

1- عند انتقال المادة الخام من مصادر التموين بالمادة الأولية (سوناطراك و نافتاك) نحو نفطال نكون بصدد عملية التموين (الشراء) .

2- عند انتقال المادة من الوحدة(أ) نحو الوحدة (ب) نكون بصدد عملية تحويل المادة الخام أو المعبأة وهذا في إطار التموين الداخلي او المؤونة و أيضا عملية تحويل .

3- عندما يكون الانتقال من الوحدة (أ) إلى السوق نكون بصدد عملية البيع .

و على هذا الأساس يمكن ابراز الشكل العام لكل عمليات النشاط للفرع باختصار :

- التموين ← من الموردين إلى الوحدات نحو الخارج .
- المخزونة ← بين الوحدات (من الخارج نحو الخارج) .
  ← داخليا (بين المراكز لنفس الوحدة).
- الإنتاج
- التحويل ← نفس الشيء في عملية المخزونة .
- البيع (التوزيع) ← سعر التكلفة .

علما بأن كل مرحلة تمثل مرحلة من عملية الاستغلال و بالتالي تكون مدعمة بوثيقة محاسبية تسمح بتسجيل كل عملية على حدة .

الوثائق المحاسبية :

أ – عند شراء يتم تخزين مشتريات المادة الخام من خلال بيان محاسبي يسمى وثيقة الاستلام **BR0 10** Bordereau de réception

ب – في حالة التموين الداخلي يقوم المركز المانح للمخزونة بتحضير وثيقة تحويل المخزون **BTS** B. transfert stocks

ج – عند التزويد بين الوحدات تحرر وثيقة بالمخزونة **BR031** B. de ravitaillement

د – عند الإنتاج (التعبئة) تحرر وثيقة تفصيلية لحركة المنتوج داخليا **BMI** B. de mouvement interne

و هي وثيقة تسوية .

هـ – عند التحويل: ← بين مراكز لنفس الوحدة: تحرر وثيقة لتحويل المخزون
← بين الوحدات: تحرر وثيقة BRO2

و– عند البيع: تحرر وثيقة أو سند التوزيع **BCF** : Bon livraison facture.

تحليل هيكل تكاليف الفرع:

إن الهدف الأساسي للمحاسبة التحليلية، تقديم مؤشرات التسيير التي تقيم أداء المؤسسة، وذلك وفق مبدأ توجيه الأعباء وتوزيعها وفق: الأنشطة، أو الهيكل الوظيفي، أو الهيكل الجغرافي، أو المنتوج، الأعوان......الخ.

وعند تحليل التكاليف نميز بين عدة أنواع من التكاليف، منها التكاليف المباشرة، بحيث أن:

– **التكاليف المباشرة :** هي تلك الموجهة والمرتبطة مباشرة بمركز التكلفة أو مراكز المسؤولية بدون معالجة أو القيام بحسابات وسيطية.

ـ **التكاليف غير المباشرة:** هي التكاليف المشتركة بين عدة مراكز للتكلفة، أو بين منتجات وأنشطة، معالجتها تحتاج إلى حسابات وسيطية والمتمثلة في مفاتيح التوزيع. وفي هذا النقطة بالذات يطرح مشكل توزيع التكاليف غ. م والتحكم فيها.

التحكم في التكاليف: معناه اختيار المعلومة المناسبة وتقديمها في الوقت المناسب لمتخذي القرار حتى يتسنى لهم اختيار القرار الرشيد الذي يرفع من أداء المؤسسة وتحقيق أهدافها وهذا يتم من خلال :

1- **حساب التكاليف:** اعتماد طرق وأنظمة تسيير معينة، وهنا نميز في نظام المحاسبة بين :

ـ **النظام المستقل:**

هو النظام الذي يقترح إجراءات محاسبية في معالجة أعباء المحاسبة التحليلية من خلال وثائق خاصة على أساس الصنف 9، بناء على القيد المزدوج في اليومية.

لكن هذا النظام ثقيل وبطيء في معالجة المعلومات، ولا يخدم الإدارة الجيدة التي تحتاج إلى سرعة في معالجة المعلومة، لاتخاذ القرارات في الأوقات المناسبة.

ـ **النظام المندمج:**

مبني على أساس القيد الثلاثي Le Tribie بحيث أن أي تسجيل يتم في المحاسبة العامة وكل حساب من حسابات هذا الأخيرة يقابلها رمز تحليلي، أي أن التسجيل يتم في آن واحد في كلا الحسابين. وفي هذا الإطار يتم تحليل التكاليف في نطاق وفق النظام المندمج CGCA الذي يحمل في مضمونه مفهوم مراكز المسؤولية أو مراكز التكلفة، أي كل حساب تحليلي مرتبط بمنتوج أو وظيفة هيكلية أو عملية، وكل عملية مرتبطة بالأعباء والمنتوجات.

(ومركز التكلفة في المؤسسة هو المركز الذي يقوم بتجميع مختلف الأعباء المباشرة وغير المباشرة، المتغيرة والثابتة، والتي ترتبط بمركز تنظيمي أو وهمي أو يمثل حساب أو رمز محاسبة تحليلية).

وبالتالي كل عملية تخص الأعباء والمنتوجات يجب أن تكون متبوعة بحساب محاسبة تحليلية، بمعنى آخر عند تسجيل أي عملية في المحاسبة العامة، يجب منح كل حساب رمز محاسبة تحليلية، و هذا ما يعرف في المؤسسة ب Léxique d' imputation .

ومن هذا المنطلق فإن ترميز مراكز المسؤولية لفرع GPL هو كما يلي :

1 : يمثل رمز مركز التكلفة الخاص بعملية التموين.

2 : يمثل رمز مركز التكلفة الخاص بعملية المؤونة.

3 : الإنتاج.

4 : التخزين.

6 : سعر التكلفة.

7 : المنتوج.

8 : النتيجة الإجمالية.

9 : النتيجة الوحدوية

5 : التحويل.

الجدول رقم IV.1.4: ترميز أنشطة و منتوجات فرع GPL

الرمز	البيان
أنشطة GPL	
الرمز الرئيسي : 00	**المنتوج العام**
01 - **02 -** **03 -**	**غاز البوتان** **غاز البروبان** **السيرغاز**
الرمز الرئيسي : 04	**المنتوج المعبأ**
05 - **06 -** **07 -** **08 -** **09 -**	**بوتان 02كغ (B02)** **بوتان 03كغ (B03)** **بوتان 13كغ (B13)** **بروبان 11كغ (P11)** **بروبان 35كغ (P35)**

فيما يخص ترميز الفرع GPL، فقد علمنا سابقا أن مبادئ ترميز المحاسبة التحليلية متكون من (06) مواضع، أي :

xxx xxx

بحيث :

xxx : رمز تجريبي يخص كل مركز مسؤولية النشاط على حدة، ويمكن أن يكون في حالة GPL مركز عملي يضم :

*مركز تعبئة.

*مركز تعبئة صغير.

*مركز المنتوج الخام.

*مخزن.

أو مركز تنظيمي: مديرية ، وحدة أو فرع.

مع العلم أن كل مركز مسؤولية له رمز خاص يتميز به عن باقي المراكز الأخرى، أما ××× الثانية فهي رمز النشاط والمنتوج.

ومن هنا نستنتج أن:

ü النشاطات المتعلقة بالتموين تخص المنتوج الخام.

ü النشاطات المتعلقة بالمؤونة تخص المنتوج الخام و المعبأ .

ü نشاط التعبئة يخص المنتوج الخام.

ü نشاط البيع يخص المنتوجين معا.

مكونات هيكل التكاليف:

إن مؤسسة نفطال كغيرها من المؤسسات، تحتوي على الوظائف التقليدية التالية:
الوظيفة الإدارية، المالية، الموارد البشرية، الإنتاج، التجارية، النقل، الصيانة وغيرها من الوظائف الأخرى. وتتمثل في مجموعها مؤشرات خلق الثروة أو القيمة داخل المؤسسة، ويمكن تقسيمها إلى قسمين:

I- **قسم الوظائف الرئيسية:**

وهي التي تخلق القيمة، وهي في المؤسسة موضوع الدراسة : التموين، المؤونة، الإنتاج، التخزين، التحويل والبيع.

II- **قسم الوظائف اللوجيستكية أو الوظائف التي تستهلك القيمة** وهي الوظائف الإدارية.

ومن خلال الوظائف الرئيسية التي تمثل نشاط المؤسسة نفطال، يمكن تحليل تكاليفها كما يلي:

I- **تكلفة الشراء (التموين)** تمثل مجموع:

- سعر الشراء

(+)

- مصاريف النقل بما فيها :

- م . النقل البحري بما فيها مصاريف حقوق الجمارك والعبور.
- م . النقل بالقنوات.
- م . النقل الخاصة (وسائل الغير) + م . حظيرة المؤسسة

(+)

- جزء من المصاريف التخزين

(+)

- جزء من أعباء حظيرة مراكز التوزيع والتخزين

(+)

- الأعباء غير المباشرة

وبما أن المشتريات هي مدخلات من مخزون المؤسسة، فإن عملية التسجيل تأخذ حالتين بحيث:

أ ـ إذا كانت المدخلات تمت من مصادر التموين (نفتال وسوناطراك) نحو نفطال، فإنه وفق معايير المؤسسة الخاصة بها، فإن 38/θ يؤخذ بعين الاعتبار سعر الشراء فقط والمقدر بـ 2362 دج/ للطن المتري، في حين ترحل المصاريف الأخرى المرتبطة بالشراء، خاصة تلك المرتبطة بمصاريف النقل البحري إلى θ/ 62، علما ان تتم تسوية الحسابات 60، 38،61، 30 في نهاية السنة من خلال تحميل جزء من مصاريف النقل البحري في تكلفة الشراء.

وهذا علما عكس معايير التسيير العامة، التي يؤخذ وفقها 38/θ سعر الشراء زائد كل المصاريف المرتبطة به.

ب ـ في الحالة الثانية، عندما تكون المدخلات من نفطال نحو نفطال (أي بين الوحدات) وذلك في إطار التزويد باحتياجات الوحدة، وتكون العملية هي عملية المؤونة وعملية تحويل بين الوحدات في آن واحد، فإن هذه المدخلات تتكون من:

سعر التنازل Prix De Cession عن المنتوج، والذي يساوي: 2362 دج/ طن متري، زائد الأعباء المباشرة وغير المباشرة المرتبطة بعملية المؤونة.

إذن:

تكلفة المؤونة =سعر التنازل + ح / 62 (وسائل النقل الخاصة بما فيها م. النقل البحري + م. الوهمية + م. الحظيرة + م. التخزين) .

وبما أن التزويد بالمنتوج هو عملية تحويل بين المراكز، فإن المشكل المطروح هو أن المركز الذي يمون بالمادة الأولية وعادة ما يكون مركز التعبئة، يتحمل مجموعة من المصاريف بما فيها م. النقل،

في حين المركز الذي يتلقى المؤونة لا يتحمل هذه المصاريف وإنما تتحملها المؤسسة عموما وذلك من خلال التسوية المحاسبية, وبالتالي فهي مصاريف وهمية لأن كلا المركزين جزء من نفس المؤسسة.

II - تكلفة المؤونة / التحويلات المتحصل عليها : تمثل مجموعة ما يلي:

- سعر التنازل × الكمية

(+)

- تكلفة النقل + مصاريف العمليات التي تتم عبر القنوات Cabotage.

(+)

- جزء من مصاريف مراكز التوزيع والتخزين
- جزء من مصاريف التخزين
- الأعباء المشتركة للمراكز

} أعباء غير مباشرة

III - تكلفة الإنتاج / التعبئة : وتضم:

- المادة الأولية المخرجة للتعبئة والمقيمة بالتكلفة الوسطية المرجحة (∑CMUP × كمية المادة الأولية)

(+)

- مصاريف التخزين.
- مصاريف الإنتاج / التعبئة (الكهرباء الميزان ....).
- اليد العاملة المباشرة
- الأعباء غير مباشرة

IV - سعر التكلفة (تكلفة التوزيع) :

ويضم:

- تكلفة المنتجات المباعة مقيمة بـ CMUP.

(+)

- مصاريف التخزين.
- مصاريف النقل والتوزيع.
- مصاريف الإدارة.

• الرسم المطبق على الإنتاجية TAP

(+)

- الأعباء غير المباشرة:
  - الأعباء المشتركة بين المراكز CDS.
  - أعباء غير مباشرة للوحدة.
  - أعباء غير مباشرة للفروع والمقر.

ويتم تقييم مختلف التكاليف عن طريق التكلفة الوسيطة المرجحة والتي تساوي:

$$\text{ت . و. م} = \frac{\text{(مخ1 + المشتريات + المخزونات + الإنتاج) بالقيمة}}{\text{كمية مخ1 + كمية المشتريات + كمية المخزونة + كمية الإنتاج}}$$

$$\text{ت .و. م} = \frac{\text{(مخ1 + المدخلات) بالقيمة}}{\text{كمية مخ1 + كمية المدخلات}}$$

ذلك أن الحساب وفق هذه الطريقة (ت. و. م) يسمح للمؤسسة بـ :

* تقييم المخرجات التي قد تكون :
  - مخرجات عملية التحويل.
  - مخرجات عملية الإنتاج.
  - مخرجات عملية البيع.

وبالتالي:

- تكلفة التحويل = الكمية المحولة × ت.و.م + أعباء مباشرة + أعباء غير مباشرة
  (م. النقل) (جزء منها)

- تكلفة المبيعات = الكمية المباعة × ت. و. م + الأعباء المباشرة (م. النقل) + جزء من الأعباء غير مباشرة .

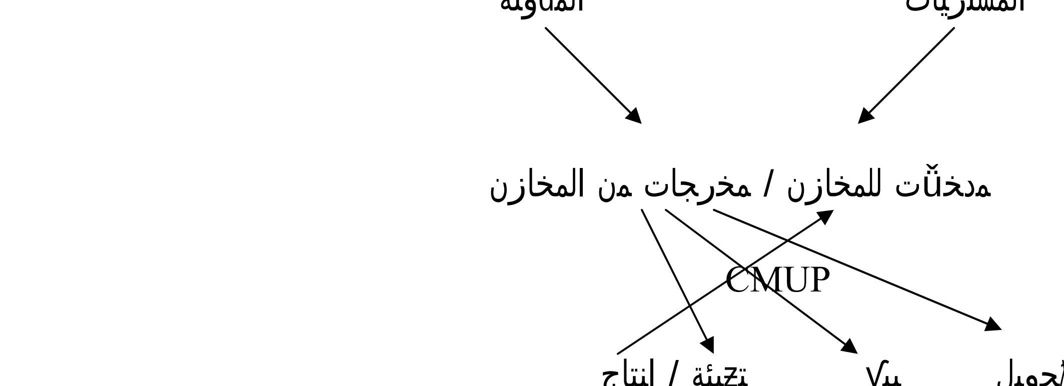
مع العلم أن كل الأعباء المباشرة لكل التكاليف تحمل مباشرة على مستوى نظام CGCA في الحسابات الخاصة بها.

أما الأعباء غير المباشرة توجه إلى الحسابات التحليلية، على مستوى CGCA، ثم توزع وفق نظام Wincanal على كل الأنشطة والمنتجات من خلال مفاتيح التوزيع.

CGCA : نظام مدمج قائم على المركزية من خلال اليوميات في المؤسسة ، بحيث يتم تصميم يومية لكل حساب ، كيومية الزبائن ، يومية البنك، يومية الخزينة ، ... الخ.

و يمكن اختصار ما ذكرناه في الشكل التالي:

الشكل رقم 2.4.IV: استخدمات التكلفة الوسطية المرجحة



المصدر: وثائق داخلية للمؤسسة

وهكذا نستنتج أن الأعباء غير المباشرة لمؤسسة نفطال ، تعالج من خلال جداول التوزيع للبرنامج المعلوماتي Wincanal، والتي تسمح للمسيير بـ :

*معرفة الروابط القائمة بين مجموع الحسابات التحليلية.
*حساب التكاليف عبر مختلف الأنشطة، وكذا تقييم التكلفة الوسطية المرجحة.
*حساب التكاليف حسب كل منتوج.
*معرفة المردودية من خلال حساب نتيجة كل منتوج على حدة.

و مستقبلا ومع بدأ تنفيذ مشروع إعداد لوحات القيادة، سيسمح حساب وتحليل التكاليف بتحديد مؤشرات، لتكون القاعدة لمراقبة تسيير المؤسسة والتخطيط لاستراتيجياتها في إطار المنافسة بالتكاليف، خاصة مع المنتوجات الأجنبية التي ستغزوا الأسواق الجزائرية بعد بدأ سير مفعول إتفاق الشراكة الأورو متوسطية.

4.4- مزايا و فوائد النظام التحليلي في المؤسسة:

اولا: المزايا

يسمƠ لنا نǚام المحاسبة التحليلية لمǘسسة نفطالǅ بالحصول علǍ مختلƑ المǅلومǚات الخاصǚة باسǅار التكلفة و ǈوامƫ الربƠ كما يلي:

I. الميزانية التحليلية للفرƳ و تضم:

- جدول للتكاليƑ الوحدوية لمنتجات الفرƳǅ مقيمة بالمتوسط الوطني
- جدول لهوامƫ الربƠ الخاصة بمنتوج قارورة البوتان B13
- اسǅار التكلفة الوحدوية لمختلƑ المنتوجات
- جدول لهوامƫ الربƠ للمنتجات المǅبئة و غير المǅبئة.
- اقتراƟ اسǅار التنازل حسƔ كل منتوج
- ǈيكل التكلفة ل B13
- ǈيكل التكلفة لمنتوجات البوتان و البروبان الخام
- سǅر تكلفة منتوجB13
- TCR قبل و بǅد تǅديل المخزونات حسƔ كل مخزن
- جدول بالكميات المباعة لمنتوجات الفرƳ
- متوسط سǅر التكلفة الوطني حسƔ الوحداتǅ حسƔ الانشطة و حسƔ المناطƀ

و مƔ كل ǈذا ƜاǇ المǘسسة نفسهاǅ تقر ƛي تقاريرǈا النهائية الخاصة بنتائƛ الميزانية التحليليةǅ ان استǚلال المǅلومات المنتجة من طرƑ نǚام المحاسبة التحليلية لفائدة و لصالƠ الهياكل التنǚيمية و الǅمليةǅ مǚازال عشوائيا و لا يحمل أي Ɯائدة خاصة لمسǘولي الوحدات الاقتصادية للمǘسسة.

و سنقدم ƛيما بǅد امǚلة لهذا الوǚائƀ ƛي قسم المǚحƀ.

ǚانيا: فوائد النظام

بǅد الدراسة التطبيقية التي قمنا بهاǅ تبين لنا انǈ ƛي غياƔ نǚام لمراقبة التسيير و الذي ǈǚو ƛǚي طǚور البحƚ و الانجازǅ تبقǍ المǅلومات التي يقدمها نظام المحاسبة التحليلية و الذي يǅتبر حديƚ النشǖةǅ مستǚلة بصفة محتشمة من بǅƯ المديريات التي ǈي بحاجة للمǅلومة التحليلية لتنفيذ المهام الموكلة لها و تحقيƀǚ الاǈداƑ المرتبطة بهاǅ و التي من خǚلها يمكن اǚهار ƛوائد النǚام بالنسبة لهاǅ ƛيمايلي:

1. بالنسبة لمديرية الاستراتيجية، التخطيط و الاقتصاد :

هذه ان هذه الاخيرة لا يمكنها القيام بمهامها في غياب معطيات المحاسبة التحليلية و التي تعتبر القاعدة للقيام ب:

- الدراسات الاستراتيجية المتعلقة بسياسات التسعير
- الدراسات الاحصائية
- الموازنات الاستراتيجية المتعلقة بالمدى الطويل
- و مستقبلا لتحديد مؤشرات لوحة القيادة و قياس الاداء

2. بالنسبة لفرع العلاقات الخارجية:

تظهر اهمية مخرجات النظام في حاجة الفرع الدائمة لمعرفة تكاليف المنتجات و اسعار تكلفتها، خصوصا اذا تعلق الامر بعقد صفقات الشراكة الاجنبية في اطار التصدير، و هذا من اجل تحديد اسعار البيع و تقويمها بعملة البلد الذي سيستورد منتوج المؤسسة.

3. على مستوى الوحدات:

تساهم المحاسبة التحليلية كاداة تسيير و اتخاذ القرارات، بالانتاج او عدم الانتاج او بالبيع او عدم بيع أي منتوج من منتجاتها، و هذا بعد ان تقارن اسعار تكلفتها باسعار البيع و تتعرف على تلك التي تحقق مردودية من تلك التي تخلف خسارة، و على ضوئها يتم اتخاذ القرارات الملائمة التي تكون لصالح المؤسسة.

كما تسمح معلوماتها بمتابعة تطور اسعار التكلفة و اسعار البيع للمنتوجات الاكثر رواجا، و في حالة الفرع موضوع الدراسة، تمثل قارورة غاز البوتان، المنتوج الاكثر شهرة للمؤسسة، لمكانتها الاستراتيجية في السوق الوطنية و في وسط العائلات الجزائرية التي لا يمكنها ان تستغني عنها باعتبارها المصدر الاساسي للوقود. هذه المتابعة تتم بمقارنات بين سعر التكلفة الحالي و اسعار التكلفة للسنوات الماضية و التي ستسمح بتحليل اسباب الارتفاع او الانخفاض و التي ستنجر عنها بالضرورة، قرارات و اجراءات تصحيحية، كما ستسمح باجراء تنبؤات مستقبلية تكون لفائدة المؤسسة.

و مع كل هذا يبقى استغلال نتائج النظام استغلالا ضعيفا نتيجة لمجموعة من المشاكل و الصعوبات، يمكن تلخيصها فيمايلي:

صعوبات تنظيمية : تتمثل اساسا في:

- النظام يعتمد على طريقة التكاليف الكلية و هي طريقة قديمة مقارنة بما وصلت اليه المحاسبة التحليلية من طرق حديثة و متطورة في العالم الغربي، و هي تلزم انتظار آخر السنة للحصول على المعلومات و بالتالي فهي لا تساعد المسيرين و متخذي القرار الذين هم بحاجة الى سرعة تدفق

المعلومات و في الوقت المناسب، حتى يتسنى لهم تفادي التكاليف الاضافية التي يمكن ان تنتج عن أي خطأ مهما كان نوعه.

* تعقيد الهيكل التنظيمي للمؤسسة بكل فروعه المتواجدة على المستوى الوطني

* تشعب و تعقد الانشطة و العمليات الموجودة على مستوى الهياكل العملية للفرع، مما يصعب عملية تجميع المعلومات المتأتية من كل المراكز، المخازن و محطات الخدمة لفرع الغاز المميع الموزعة على كامل التراب الوطني.

* قواعد التسيير في المؤسسة غير محترمة

* النظام المعلوماتي للمحاسبة العامة المدمج بالمحاسبة التحليلية غير مقفل

* نقص التنسيق بين المحاسبة التحليلية و المحاسبة العامة

* معلومات غير معلن بها على مستوى الهياكل التحليلية و ذلك فيما يتعلق بالتغييرات المتتابعة التي تخص الهيكل التنظيمي او الانشطة.

* غياب عمليات المقاربة بين نتيجة المحاسبة التحليلية و نتيجة المحاسبة العامة، مما يصعب عملية الحكم على درجة مصداقية المعلومات و النتائج التي يفرزها النظام التحليلي.

و في هذا الصدد نشير بالذكر الى ان معرفة نسبة صحة و مصداقية المعلومات التحليلية المقدمة من النظام، تتوقف على عنصرين هامين هما:

أ- على ترجمة ما يجري حقا في المراكز العملية و التي تمثل ميدان نشاط المؤسسة، و ذلك من خلال التسجيلات المحاسبية التحليلية.

ب- على صحة المعلومات الخاصة بمؤشرات التسيير، و التي تمثل مصادر مدخلات المعلومات للنظام، ككمية المشتريات، حجم التموين الداخلي، حجم الانتاج...الخ.

اما مصداقية النتائج فيتم الحكم عليها من خلال الدراسات الاقتصادية السابقة للتكاليف، التي قامت بها المؤسسة منذ سنوات لاعتمادها كمرجع للمقارنة و التقييم، و ذلك عن طريق حساب مجموعة من المؤشرات، مثل كقسمة مجموع التكاليف لمنتوج معين على عدد الوحدات المنتجة.

و ايضا على متابعة الحركة الديناميكية لتطور التكاليف، التكاليف النهائية الهوامش والاسعار للسنوات الماضية، بحيث اذا كان مثلا سعر تكلفة لمنتوج معين للسنة الحالية مستقرا مقارنة مع السنوات السابقة، فهذا يعطي انطباع على ان مخرجات النظام من المعلومات تتمتع بقدر جيد من المصداقية.

صعوبات اعلامية: تتمثل في:

* عدم وعي مسؤولي مراكز التوزيع و التخزين، مما يصعب من عملية تقديمهم للمعطيات اللازمة.

* و بصفة عامة غياب ثقافة المحاسبة التحليلية، لاستغلالها كأداة مساعدة على تقويم الاداء و قياس فعاليته في اطار مراقبة التسيير.

الخلاصة :

لقد تمكنا من خلال هذا الفصل من التعرف على تجربة المؤسسة الوطنية لتوزيع وتسويق المنتجات البترولية " نفطال" في رفعها تحدي تصميم نظام المحاسبة التحليلية Wincanal والذي كلفها تكاليف باهضة خلال 04 سنوات من العمل المتواصل والأبحاث المستمرة خاضها إطارات المؤسسة في بناء النظام بما يتلائم ويتوافق مع هيكلها التنظيمي ونشاطها الذي يمتاز بالتعقيد.

وهذا أن المحاسبة التحليلية أصبحت ضرورة حتمية واجبة الاعتماد من طرف كل المؤسسات عموما والاستراتجية منها على وجه الخصوص ، كما هو الشأن لمؤسسة " نفطال" خاصة بعد هبوب رياح العولمة التي لا ترحم.

وهكذا عرفت " نفطال" أول ميزانية تحليلية سنة 2003 كبداية لتجريب النظام وصلاحية المعلومات التي يقدمها والتي مازالت لحد الآن نسبية للأسباب التالية:

- نظام تسيير الاستثمارات غير مبرمج لتقديم المعلومات بصفة يومية ومستمرة.
- معالجة دفاتر التسجيلات الخاصة بالدورات المحاسبية غير مقفولة.
- أخطاء في عمليات التحميل التحليلي والناتجة في الغالب عن نقص التواصل بين هياكل قسم المالية Département Finance.
- كشوف الملخصات المحاسبية التحليلية غير مستغلة من طرف المسيرين والإطارات المالية و حتى غير مفحوصة من طرف مجلس المديرية ، هذا ما يعكس عدم الاهتمام واللامبالاة كبيرة.

ومع هذا فإننا نقر أن المؤسسة قطعت خطوات جديرة بالاعتراف في تصميم النظام وتشغيله رغم صعوبة أنشطتها و إتساعها ليعمل على :

* إتاحة المعلومة المفصلة والتحليلية التي تسمح لكل مسؤول من ترجمتها بوضوح من أجل التحكم الجيد في التسيير والحصول على أكبر تنافسية و مردودية.
* الإجابة على التساؤلات المطروحة في الوقت المناسب والمتعلقة بالتكاليف ، الهوامش ، الأعباء والأسعار.

* وأخيراً خلق ثقافة تسيير تساعد على اتخاذ القرارات السليمة، ويساعد المؤسسة على التخطيط لاستراتيجيتها في إطار المنافسة بالتكاليف، خاصة مع المنتوجات الأجنبية التي ستغزو الأسواق الجزائرية بعد بدأ سير مفعول اتفاق الشراكة الأورو متوسطية .

ɳ_ǭƙǖɹ। ɳ_Ǯơƙʊɹ।

الخاتمة العامة:

إن رهانات العولمة وآفاق انضمام الجزائر لمنظمة التجارة العالمية و تفاعلات الشراكة مع الاتحاد الأوروبي، التي تقضي بإنشاء منطقة للتبادل الحر بين ضفتي البحر المتوسط، و التي قد بدأ سريان مفعولها مع الفاتح من سبتمبر من السنة الماضية، أضحى و لابد من تأهيل مؤسساتنا الوطنية حتى يكون في وسعها رفع التحدي الذي اصبح واقعا لا مفر منه، و تتمكن من مواجهة المنافسة الشرسة التي لا ترحم الضعيف، و التي لا تمكن إلا للمنتجات الأقل كلفة و الأكثر جودة و اتقانا.

و كل هذا، يعني أن منتجاتنا أصبحت مهددة في هذه الفضاءات الجديدة، إن لم ترفع من قدراتها التنافسية في السوق الوطنية شكلا و مضمونا.
إن هذه الحقائق تضعنا وجها لوجه أمام التحديات التي تفرضها كل هذه المستجدات، بغية تطوير الاقتصاد الوطني و الذي لا يتم إلا من خلال مجموع مؤسساته، باعتبارها ركيزة دفع عجلة التنمية الاقتصادية.

إن النمو الاقتصادي الحديث لا يتحقق إلا بامتلاك المعارف و التقنيات الحديثة، و التي يجب أن تستغلها المؤسسات لازدهارها. و لعل المحاسبة التحليلية من أهمها لكونها من أنجع سبل التحكم في التكاليف و تحقيق الرشادة الاقتصادية.
و إن غياب هذه الأداة التسييرية، كان و مازال من أهم أسباب المشاكل التي تتخبط منها مؤسساتنا من عجز و لا كفاءة، مردها إلى غياب مراقبة تعمل على تقويم الأداء، ترجمة الانحرافات و كشف أسبابها و من تم تحديد المسؤوليات و القيام بالإجراءات التصحيحية اللازمة .

و لقد كان الهدف من بحثنا هذا، محاولة منا للإلمام بكل الجوانب المتعلقة بهذه الأداة و إبراز دورها و أهميتها باعتبارها نظاما للمعلومات في مراقبة التسيير ، و هذا من خلال كل الطرق التي تتميز بها، ذلك أنها تمثل أحد الدعائم التي يعتمد عليها هذا النظام ، عن طريق مخرجاتها التي تستخدم كمدخلات له للتقويم، القياس، التحليل و كذا التصحيح.

و من خلال مختلف الفصول النظرية و الفصل التطبيقي، الذي أردنا من خلاله أن يكون إسقاطا على الواقع، لنتعرف على مدى ارتباط المعارف النظرية بالمعارف التطبيقية، تمكنا من الوصول إلى

مجموعة من النتائج المتعلقة باختبار الفرضيات و التساؤلات المطروحة، إضافة إلى مجموعة من النتائج و التوصيات المتعلقة بالفصول النظرية و بدراسة الحالة، نذكرها فيما يلي:

1. فيما يخص اختبار الفرضيات، فقد أدت معالجة الموضوع إلى النتائج التالية:

* فيما يخص الفرضية الأولى فهي تقضي بان ظهور المحاسبة التحليلية كان وليد حاجة لم يكن في إمكان المحاسبة العامة تلبيتها حيث كان الهدف الأول منها، متابعة الحركة النقدية الناتجة عن المعاملات المالية من خلال تسجيلها، تبويبها و استغلال بياناتها في توضيح الحالة المالية للمؤسسة، وليس حساب التكاليف و إبراز مساهمة كل منتوج أو قسم أو مركز مسؤولية في نتيجة المؤسسة الإجمالية. و من هنا انتقلت المحاسبة من الشمولية إلى التخصيص بداية بما عرف بالمحاسبة الصناعية و التي ارتبط اسمها بالثورة الصناعية و التي عرفت مشاريعها الضخمة حاجة أصحابها لمعرفة التكاليف قصد الإعداد و التخطيط للمنافسة بها، و من تم محاسبة التكاليف ثم المحاسبة التحليلية، لتنتهي اليوم بمحاسبة التسيير نظرا لاتساع أهدافها إلى مراقبة تسيير المؤسسة.

* أما الفرضية الثانية، فانطلقت من أن اعتماد نظام محاسبة تحليلية ليس هدفا للمؤسسة في حد ذاته و إنما يتخذ كأساس لاكتشاف الأخطاء و تحديد المسؤوليات، و هذا صحيح و ذلك لان المحاسبة التحليلية تقوم بمقارنة النتائج و ما تحقق فعلا مع ما تم تقديره، و هذا ما يؤدي إلى اكتشاف الأخطاء و قياس مصداقية المعايير و اتخاذ الإجراءات التصحيحية اللازمة.

* أما الفرضية الثالثة فهي تعتبر أن مراقبة التسيير تقوم على مجموعة من الركائز و التي تمثل المحاسبة التحليلية أهمها. و هذا صحيح لأنها تعد مصدر توفير المعلومات اللازمة لكل ما يخص أسعار تكلفة المنتجات و هذا سيساعد المسير على مقارنة النتائج و تحليلها و اكتشاف الانحرافات الموجودة و معالجتها باتخاذ القرارات الملائمة.

* أما الفرضية الأخيرة، فتتضمن بأن التحديات المعاصرة تفرض على المؤسسة الجزائرية ضرورة وجود نظام محاسبة تحليلية يسمح بمعرفة التكاليف و العمل على ترشيدها و جعل أسعار منتجاتها اكثر تنافسية، سواء من ناحية السعر أو الجودة. كما يتحتم عليها تبني مراقبة مستمرة لأدائها، حتى تصل إلى العمل بالمعايير العالمية و بالتالي مسايرة الدول المتقدمة و الرائدة في هذا المجال. فحقيقة أن ناقوس الخطر قد دق على كل مؤسسة تريد الحفاظ على وجودها، حتى تتمكن من مواجهة التيار التنافسي لمنتجات الدول الاتحاد الأوروبي خاصة و المتميزة كما نعلم جميعا

بالجودة و انخفاض الأسعار، وهذا لا يكون إلا بعقلنة التكاليف و الذي لا يتحقق بدوره إلا في ظل المحاسبة التحليلية، كونها تمثل محاسبة التكاليف.

2. أما فيما يتعلق بنتائج البحث ، فهي كما يلي:

* لقد عرفت المحاسبة ظهورها منذ العصور القديمة و تطورت بتطور المجتمعات و حاجات الأفراد و معاملاتهم المالية و التجارية، لتصبح علما له مبادئه و قواعده التي تحكمه. لتنتقل بعد ذلك و مع مرور الوقت ونتيجة لتعقد العمليات الاقتصادية، من الشمولية إلى التخصص ، فظهرت بذلك إلى الوجود مجموعة من المحاسبات المختلفة و التي تهتم كل واحدة منها بموضوع معين، و منها المحاسبة التحليلية التي هي موضوع دراستنا، و التي وجدت لتهتم بكل ما يتعلق بنشوء التكلفة، بدءا بحسابها و مرورا بتحليلها ودراسة تغيراتها من خلال حساب الانحرافات و من تم تصحيحها بإجراءات تخدم مصالح و أهداف المؤسسة مستقبلا، لتكون اكثر ربحية و تنافسية.

* كل هذه الأدوار التي تؤديها أهلتها اليوم لتكون من أهم أدوات مراقبة التسيير، ذلك أنها تمثل نظاما للمعلومات. إذ انه حتى يقوم نظام مراقبة التسيير بدوره على اكمل وجه فهو يعتمد على مخرجات نظام المحاسبة التحليلية، لتكون مدخلات له للتقويم وتصحيح أداء المؤسسة و مقارنة النتائج بالأهداف المسطرة.

* ذلك أن مراقبة التسيير باعتبارها مسارا، فهي تنصب في التأكد بأن أداء المؤسسة يمتاز بالفعالية، الكفاءة و الملائمة في تحقيقها لأهدافها الأساسية.

* إن المحاسبة التحليلية نظام واجب الاعتماد، و ذلك من خلال نظام يتماشى و نشاط المؤسسة، تنظيمها و حجمها، مع العلم أن هذا التصميم في حد ذاته مهمة صعبة و معقدة و تكلف باهضا.

* إن أهمية المحاسبة التحليلية تظهر من خلال كل الطرق الموضوعة و المتعارف عليها لحساب التكاليف و تحليلها، و كذا الامتيازات التي تقدمها لخدمة المسير و متخذي القرار، و التي تشمل الطرق الجزئية و الكلية، كلاسيكية كانت أم حديثة. إضافة إلى البعد الاستراتيجي لمعالجة التكاليف و تحليلها، من خلال التفريق بين الأنشطة المنتجة للقيمة من الأنشطة المستهلكة للقيمة. و هذا ما سيعطي المؤسسة فكرة عن المنتوجات التي يكون إنتاجها مربحا من تلك التي يكون من الأفضل إشراكها للغير. كما تتجلى أهميتها في كونها أداة ذات صلة وثيقة بمختلف الوظائف الأخرى للمؤسسة، من خلال استقبالها للبيانات و إمدادها بالمعلومات التي يحتاجها المحيط الداخلي للمؤسسة بكل مستوياته، مما يسهل اتخاذ القرارات و ممارسة المراقبة باستمرار.

3. كما سمحت لنا الدراسة التطبيقية للوصول إلى مجموعة من النتائج و التوصيات ، نلخصها فيما يلي:

- كما أن مؤسسة نفطال قامت بتصميم نظام محاسبة تحليلية رغم نشاطها المتميز بالتعقيد غير أنه غير مستغل كما يجب و لا يحظى بالاهتمام اللازم .
- إن الهدف الجوهري للمؤسسة من اعتماد نظام المحاسبة التحليلية هو معرفة أسعار تكلفة منتجاتها خاصة تلك التي تتحدد أسعارها إداريا و تقديمها للسلطات المعنية كدليل تأخذه بعين الاعتبار عند تحديدها لهوامش الربح بطريقة تغطي أسعار التكلفة و تضمن للمؤسسة هامش ربح يكون لصالحها. و هذا يعني أن الهدف الأول من وجود النظام في البداية كان يقتصر على ضمان ربحية المنتجات فقط دون الاهتمام بالأهداف الأخرى.

و هذا ما يفسر غياب وظيفة مراقبة التسيير في السابق وعدم اهتمام المسؤولين باستغلال نتائجه و تحليل الفرو قات و تفسيرها و كذا تصحيحها ضمن قياس الأداء و تصحيح مسار المؤسسة بما يتماشى و أهدافها الأساسية وهذا ما أكده تفكير المؤسسة مؤخرا في مشروع إعداد نظام مراقبة التسيير بالعمل على تصميم لوحات القيادة تكون قائمة على نتائج نظام المحاسبة التحليلية خاصة من اجل تجسيد مجموعة من المؤشرات المتعلقة بقياس الأداء الفعالية و الكفاءة .

- المؤسسة تعتمد على طريقة التكاليف الكلية و هي طريقة بطيئة في الحصول على المعلومات تتناقض و حاجة المسير لسرعة الحصول على المعلومة في اتخاذ القرارات في الوقت المناسب.
- نظام المحاسبة التحليلية كنظام للمعلومات يعاني من مجموعة من المشاكل و العوائق التي تؤثر على مصداقية النتائج التي يقدمها تتمثل في:

- أخطاء في التسجيلات المحاسبية التحليلية ناتجة أساسا و في غالب الأحيان عن نقص التواصل و تنسيق الجهود بين الهياكل العملية و مديرية المالية و المحاسبة.
- عدم وعي بعض المسيرين الذين لا يولون أهمية لهذه الأداة التسييرية أو يتجاهلونها عن قصد لاعتبارات شخصية.
- بعض دفاتر التسجيلات الخاصة ببعض الفترات غير مقفلة و هذا ما يسبب خلط في المعلومات و تجريدها من الدقة و هذا ما يؤدي إلى فقد مصداقية بعض النتائج.
- قوائم حساب أسعار التكلفة غير مستغلة لصالح المؤسسة لا من طرف المسيرين و لا الماليين و لا تفهم حتى من طرف مجلس مديرية المؤسسة باستثناء بعض المديريات التي تقدم طلبات للمديرية لتزويدها ببعض المعلومات التي تحتاجها في إطار أداء مهامها و هذا ما يعكس عدم اهتمام كبير.

كل هذا يوحي بغياب النية الصادقة هروبا من المسؤولية و خوفا من المراقبة و اكتشاف ما قد تسفر عليه النتائج من عواقب.

أما فيما يخص التوصيات التي نقترحها لنجاح نظام المحاسبة التحليلية لتحقيق الأهداف المرجوة من إقامته فهي:

- العمل على مواكبة المستجدات و ذلك بتبني المحاسبة التحليلية كأداة لتقويم الأداء و مراقبة التسيير و ذلك بتوعية الأفراد و تحسيسهم بأهميتها من خلال تكوينهم و رسكلتهم في هذا المجال حتى يكون التطبيق في الميدان صحيحا.

- ضرورة توعية أفراد المؤسسة بضرورة المحاسبة التحليلية كأداة و تشجيعهم على التعاون و تنسيق الجهود و احترام كل التعليمات التي تمليها الإدارة من خلال دورات توعية و تكوين تحسينا لرصيدهم العلمي في هذا المجال و تجسيدها في الميدان.

- تفعيل دور الأفراد من خلال تحفيزهم ليس ماديا فحسب بل معنويا على وجه الخصوص لما له من أثر مباشر أو غير مباشر على أداء الأفراد في القيام بمهامهم. هذا التحفيز يكون من خلال فرص الإدلاء بآرائهم و إشراكهم في اتخاذ القرارات و تحسيسهم بمدى أهمية أدائهم على مستقبل المؤسسة و تطورها.

  و في هذا الصدد يجب على المؤسسة أن تنتبه إلى نقطة مهمة و هي الاهتمام بمشاكل مستخدميها الذين يمثلون أهم مواردها و عصب وجودها و العمل على حلها وكذا احترامهم بغية كسب ثقتهم و ولائهم لها قدر المستطاع و بالتالي الانقياد لتعليماتها و تقديم أفضل الأداء.

  - إن فعالية نظام مراقبة التسيير في المؤسسة تتوقف على فعالية أدواته و التي تعتبر المحاسبة التحليلية أهمها لذا يجب أن تكون المعلومات التي تنتجها دقيقة سريعة ملائمة و في الوقت المناسب.

- منح أولوية التسيير لأهل الاختصاص و الاهتمام بالإطارات الجدد و فتح المجال أمامهم لتجسيد معارفهم و تطويرها و ذلك ضمن إعطاء نفس جديد لمؤسساتنا.

- سن قانون داخلي قائم على تحمل المسؤوليات و هذا تجاه كل أفراد المؤسسة بدون استثناء باختلاف درجاتهم و مستوياتهم حتى تصل المؤسسة إلى المنفعة العامة المجردة من كل ما من شأنه أن يعرقل مسارها الصحيح لتحقيق أهدافها.

- يجب على المؤسسة التوجه للطرق الحديثة لحساب التكاليف و التي تسمح بإنتاج المعلومة بصفة سريعة لتكون في خدمة المسير و متخذي القرار في الوقت المناسب لحاجاتهم إليها.

و ختاما لا يسعني إلا أن اشكر الله عز و جل على إنجاز هذا العمل فإن وفقت فمن فضله علي و إن أخطأت فمن نفسي و لله الحمد من قبل و من بعد.

الژراΣů

I – الكتب و المجلات :

1. باللغة العربية :

1- أحمد حسين علي حسين ، نظام المعلومات المحاسبية ، جامعة الإسكندرية ، 2003-2004 .

2- أحمد طرطار ، تقنيات المحاسبة العامة في المؤسسة ، ديوان المطبوعات الجامعية ، الجزائر 1999 .

3- أحمد نور ، محاسبة التكاليف الصناعية ، الدار الجامعية ، الإسكندرية 1999 .

4- أحمد حلمي جمعة ، عطا الله خليل ، إبراهيم الطراونة ، محاسبة التكاليف المتقدمة ، دار الصفاء للنشر و التوزيع (ط1) ، عمان ، 1999 .

5- إسماعيل إبراهيم جمعة ، محاسبة التكاليف ، دار المعرفة الجامعية ، 1999 .

7- بوعلام بوشاشي ، الرائد في المحاسبة ، دار الملكية ، الجزائر ، 2000 .

6- حجاج عبد التواب عبد اللطيف ، دور المفهوم العلمي للرقابة على التكاليف في ترشيد بعض وظائف إدارة المشروع ، المؤتمر العلمي ، بغداد ، 1975 .

7- حمدي السقا ، فخري اللحام ، المحاسبة التجارية الحديثة (ج1) ، دمشق ، 1978-1979 .

8- سعيد أوكيل ، فنيات المحاسبة التحليلية ، دار الآفاق ، 1991 .

9- سليمان قداح ، محاسبة التكاليف النموذجية ، سوريا ، 1976 .

10- سليمان قداح ، محاسبة التكاليف المعيارية ، مطبعة خالد بن الوليد ، دمشق ، 1978 .

11- سفيان بن بلقاسم ، حسني لبيهي ، المحاسبة التحليلية ، منهجية حساب سعر التكلفة ، دار الآفاق الجزائر .

12- شبايكي سعدان ، تقنيات المحاسبة حسب المخطط الوطني المحاسبي ، ديوان المطبوعات الجامعية ، 1997 .

13- عبد الحي مرعي ، سمير الصبان ، دراسات في تطور الفكر المحاسبي ، بعض المشاكل المحاسبية المعاصرة ، الدار الجامعية ، بيروت ، 1990 .

14- عبد الحي مرعي و آخرون ، محاسبة التكاليف (القسم الثاني) ، دار الجامعة الجديدة للنشر ، الإسكندرية ، 2001 .

15- عبد الحي مرعي ، التكاليف في مجال التخطيط و الرقابة ، مكتبة الإشعاع الفنية ، 1999 .

16- علي رحال، سعر التكلفة و المحاسبة التحليلية ، ديوان المطبوعات الجامعية ، الجزائر ، 1992

17- عبد الكريم بويعقوب ، المحاسبة التحليلية ، دار المطبوعات الجامعية ، الجزائر ، 1998 .

18- كمال خليفة أبوزيد ، كمال الدين الدهراوي ، محاسبة التكاليف لأغراض التخطيط و الرقابة ، الدار الجامعية ، 1999 .

19- كمال عطية محمد ، نظم محاسبة التكاليف ، دار الجامعات المصرية ، 1976 .

20- محمد بوتين Ü المحاسبة العامة للمؤسسة Ü ديوان المطبوعات الجامعية Ü الجزائر Ü 1994 .

20- محمد علي الجبالي Ü قصي السمراني Ü محاسبة التكاليف (ط1) Ü دار وائل للنشر Ü الأردن Ü 2000 .

21- محمد فيومي محمد Ü أصول محاسبة التكاليف Ü المكتب الجامعي الحديث Ü 1999 .

22- محمد أحمد خليل Ü محمود شوقي Ü عطا الله Ü مقدمة في علم المحاسبة Ü دار النهضة العربية Ü 1972.

23- ناصر دادي عدون Ü تقنيات مراقبة التسيير (ج1) Ü دار البعث 1988 .

24- يوسف محمد جربوع Ü نظرية المحاسبة Ü 2001 .

25- أحمد رجب عبد العال Ü المدخل المعاصر في المحاسبة الإدارية Ü الدار الجامعية للنشر Ü بيروت . 1992

26- هاشم أحمد عطية Ü مدخل إلى نظم المعلومات المحاسبية Ü الدار الجامعية للطبع Ü الإسكندرية Ü 2000.

27- م. بشادي Ü أ.يوسفي Ü د. حجازي Ü نظم المعلومات المحاسبية Ü جامعة القاهرة Ü مصر Ü 2000

28- سعد غالب ياسين Ü نظم المعلومات الإدارية Ü دار اليازوري العلمية Ü عمان Ü الأردن Ü 1998 .

29- رزق صالح Ü بن وراد عطا الله خليل Ü مبادئ محاسبة التكاليف Ü دار زهران للنشر و التوزيع عمان Ü الأردن Ü 1997 .

30- غرايبية فوزي Ü محاسبة التكاليف Ü منشورات مكتبة النهضة الإسلامية Ü عمان (ط2) Ü 1979 .

31- محمد عطية Ü نظام محاسبة التكاليف Ü دار الجامعات المصرية Ü القاهرة Ü 1976 .

2. باللغـة الفرنسيـة :

1- APOTHELOZ. B et ALFRED. S, Maîtriser l'information comptable, théorie et application, presse polytechnique, 1er édition, RAMANDS, Paris, 1987.
2- ALAZARD. C et SEPARI. S, contrôle de gestion, 5ème ed, DUNOD, 2001.
3- BOUSSARD. D, comptabilité Analytique, 1995.
4- BESCOS et MENDOZA, le Management de la performance, ed comptable malèshardès, 1994.
5- BARRE.A et LOREY.R et RICHEZ.M, Comptabilité d'exploitation, ed comforme au nouveau plan Comptable, ISIRA, Strasbourg. 1983.
6- BESCOS et Coll, contrôle de gestion et Management, 4èmeed, MONTCHRESTIEN.
7- BARUCHE, P et MIRVAL. G, comptabilité générale, ELLIPSES, Paris, 1996.
8- BOISSELIER.P, contrôle de gestion, VUIBERT, Paris, 1999.
9- BOUGHABA .A, comptabilité analytique d'exploitation, BERTI édition, 1998.
10- BRIFFAUT. J.P, système d'information en gestion industrielle, HERMES science, Paris, 2000.
11- BOUQUIN. H Comptabilité de gestion, 3ème ed, édition ECONOMICA, Paris, 2004.
12- BOUQUIN. H, le contrôle de gestion, 5ème ed, P.UF, Paris, 2001.
13- BURLAUD.A & SIMON.S, Comptabilité de gestion, 2ème ed, 2000.

14- BOUIN.X et XAVIER SIMON.F les nouveaux visages de contrôle de gestion, 2ème ed, DUNOD, Paris, 2004.
15- COOPER.R & KAPLAN.R, «mesurez mieux vos prix de revient », HARVARD Business review, N° 62, Automne, 1991.
16- CAUJET.C& ROULET.C Comptabilité Analytique de gestion, (T1), 3ème ed, Paris, 1996.
17- COULLETTE.C & RICHARD.J, Manuel comptabilité générale,4èmeed, DUNOD, Paris, 1996.
18- Collection Microsoft, ENCARTA 2005, Micosoft Corporation.
19- DE RONGE, Comptabilité de gestion, DE BOECK, BRUXELLE, 1998.
20- DE ROOVER, la comptabilité à travèrs les âges, bibliothèque ALBERT 1er, BRUXELLE, 1970.
-DE KERVILER, le contrôle de gestion 3ème ed, ECONOMICA, 2000.
21- DRUCHER.P, l'avenir de Management, Edition village Mondial, Paris, 1999.
22- DAVID.A, l'information Comptable outil de Communication, ed d'org, Paris, 1987.
22- DEMING.W, qualité, la révolution du Management, ECONOMIA, 1988.

23- FOURASTIE.J, Histoire de la Comptabilité, P.U.F, Collection «que-sais - je ».
24- GRANDGUILLOT. B et F, l'essentiel de la Comptabilité analytique, GUALINO éditeur, Paris, 1999.
25- GUEDJ.N & COLL, contrôle de gestion, les éditions d'organisation, Paris, 1991.
26- GUEDJ.N et COLL, le contrôle de gestion, ed d'organisation, 2ème ed, 1998.
27- GERVAIS.M, contrôle de gestion, 7ème ed, ECONOMIA, Paris, 2000.
28- GRIFFITHS.S, Comptabilité générale, 2ème ed, VUIBERT, 1998.
29- GUIEC.J.C & COLL, principe et mise en place du tableau de bord de gestion, 5ème ed, Paris.
30- HANGOT.H, entreprise et information, ed BOEK_WESMEAL, Bruxelle, 1989.
31- Initiation Comptable, office des publications, Alger.
32- JORISSEN.A & LAVEREN.E & VANSTRAELEN, la pratique de la planification et de contrôle de gestion dans les entreprises bèlges, Revue française de Comptabilité N°317, décembre 1999.
33- KLEE.L, Comptabilité en ALLMAGNE, encyclopédie de Comptabilité et contrôle de gestion, Article N°21, ECONOMIA, Paris, 2000.
34- KHMAKHEM.A et ARDOIN.J.L, introduction au contrôle de gestion, BORDAS, 1971.
35- LONING.H et COLL, le contrôle de gestion, DUNOD, Paris.
36- LORINO.P le contrôle de gestion stratégique, la gestion par les activités, DUNOD, Paris, 1991.
37- LAUZON.L.P, BERNARD.M, GELINAS.F, contrôle de gestion, GAETAN MORIN éditeur, Québec, CANADA, 1980.

38- LESAGE.L traitement de l'information imparfaite et analyse de coûts, application au modèle coût-volume-profit, 1999.
39- LAUZEL.P et BOUQUIN.H Comptabilité analytique et gestion, 5ème ed, SIREY, Paris, 1988.
40- LAUSSAGE.P gestion de l'entreprise et Comptabilité, ed DALLOZ, Paris, 1996.
41- LASARY, la comptabilité analytique, Alger, 2001.
42- LAND.E, «le contrôle extrème des associations par les tableaux de bord du gestion », R.F.C N°341, Février 2002.
43- LE MESTRE, «de l'application de la méthode ABC dans une entreprise en continue », R.F.C N°319, février 2000.
44- LASSEQUE.P, gestion de l'entreprise et comptabilité, 11ème ed, DALLOZ, 1996.
45- LUCAS.H.C, Système d'information pour le Management, 1986.
46- LALLAM.L, journée d'étude sur l'information et l'entreprise de production des biens et services, Alger, 2000.
47- MELYON.G et NOUGUERA.R, Comptabilité générale, ed ESKA, 1999.
48- MARGUERIN.J AUSSET.G, CD. ROM Comptabilité analytique et gestion budgétaire, société d'édition et de déffusion pour la formation Multi Média.
49- MULLER.J et CUYAUBERE.T, contrôle de gestion, Paris, 1990.
50- OLIVERO.B Comptabilité en Allemagne, encyclopédie de comptabilité et contrôle de gestion, Art N°25, ECONOMIA, Paris, 2000.
51- PACIOLI.L, traité des Comptes et d'écriturer, Paris.
52- PETIT JEAN.M, gestion analytique et budgétaire, LITEC, Paris, 1985.
53- PELFER.J et ORSONI.J, comptabilité analytique, VUIBERT, Paris, 1987.
54- REBOUCHE.B, Comptabilité analytique et contrôle de gestion, ELLIPSES, Paris, 1997.
55- PEANCELLE.J.L, «a quoi servent le système, d'information ? », R.F.G, décembre 1983.
56- RAULET.C et CHRISTIANE, Comptabilité analytique et contrôle de gestion, 2ème ed, BORDAS, Paris, 1988.
57- SOUAMES.A, grandes axes du système d'information, Alger, 1992.
58- SVALL.H et ZARDET.V, le nouveau contrôle de gestion, EROLLES, Paris, 1992.
59- SHIMID et COLL, le contrôle de gestion, publi_union, 1986.
60- TORT.E Organisation et Management des systèmes Comptables, DUNOD, Paris, 2003.
61- TORT.E, « Système Comptable et reporting de gestion, chez un équipement automobile », R.F.C N°324, Juillet- août 2000.
62- TELLER.R, le contrôle de gestion pour un pilotage intégrant stratégie et finance, édition Management et société, Paris, 1999.
63- THIETART.R, le Management, 7ème ed, PUF, Paris.
64- VLASSELEAR.M, le pilotage d'entreprise, PUBLI UNION édition, 1997.
65- VINAY.A et ABERTY.H.B, contrôle de gestion stratégique de l'entreprise, approche par le systèmes d'information, CLET, Paris, 1984.

II- المـذكـرات :

1- أحمد طوايبية ، المحاسبة التحليلية كأداة للتخطيط و مراقبة الإنتاج، مذكرة ماجستير، فرع التخطيط و التنمية ، كلية العلوم الاقتصادية و علوم التسيير، جامعة الجزائر، 2002-2003 .

2- دادن عبد الغني ، الانجاز للمنافسة ، مذكرة ماجستير ، فرع التحليل الاقتصادي ، كلية العلوم الاقتصادية و علوم التسيير ، جامعة الجزائر 2001-2002 .

3- بلغيت مداني ، فعالية نظام المحاسبة التحليلية في التسيير و اتخاذ القرار ، مذكرة ماجستير غير منشورة ، فرع التخطيط، كلية العلوم الاقتصادية و علوم التسيير ، جامعة الجزائر، 1998 .

4- عقون سعاد ، محاولة تصميم نظام مراقبة التسيير بالمؤسسة الاقتصادية، مذكرة ماجستير، فرع التسيير، كلية العلوم الاقتصادية و علوم التسيير ، جامعة الجزائر، 2001-2002 .

5- صيام وليد زكريا ، دور البيانات المحاسبية في اتخاذ القرارات الطويلة الأجل ، أطروحة دوكتراه دولة في العلوم الاقتصادية و علوم التسيير ، جامعة الجزائر، 1997-1998 .